

## La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva

### Sumario

Muchos ordenamientos jurídicos de tradición continental prevén tipos penales relacionados con el sistema de recaudación de los tributos. Muchos de ellos también -y España no es la excepción- han introducido una figura excepcional relacionada con esta clase de delitos: la denominada “cláusula de regularización tributaria”. Se trata de un instituto que permite evitar las consecuencias jurídico-penales derivadas de la comisión de delitos tributarios. En el presente artículo, tras una consideración crítica del estado de la cuestión relativa al fundamento y la naturaleza jurídica del instituto, se formula una propuesta de interpretación alternativa. Para ello, se toma como punto de partida una teoría de la justificación de la pena en clave retributivo-comunicativa y se concibe a la regularización tributaria como un comportamiento materialmente distinto pero funcionalmente equivalente al deber de tolerar la acción punitiva. Bajo este paradigma, según creo, no solo se proporciona una base sólida para la interpretación de cada uno de los elementos del instituto, sino que también se logra una explicación sistemáticamente coherente de su consecuencia jurídica: la completa inhibición del derecho estatal a la punición del autor de la defraudación.

### Abstract

Many continental legal systems criminalized tax evasion criminal offences. Many of them, Spain included, have also established an exceptional figure related to this offence: the so-called “tax regularization clause”. This institute allows the perpetrator to avoid the criminal consequences from the tax evasion. After a critical consideration of the theories regarding the foundation and nature of the institute, the article formulates an alternative interpretation of the “tax regularization clause”. In order to do so, the article assume a retributive-communicative theory of punishment and define the “tax regularization clause” as an act from the perpetrator that is factually different but functionally equivalent to the duty to bear the punishment. This perspective, I believe, not only provide a solid basis for the interpretation of the institute's elements, but also achieves a systematically coherent explanation of its legal consequence: the complete inhibition of the State's right to punish the perpetrator.

### Abstract

Viele Rechtsordnungen strafen die Steuerhinterziehung. Viele von ihnen, darunter auch Spanien, haben auch eine Ausnahmefigur im Zusammenhang mit dieser Art von Kriminalität geschaffen: Die so genannte „straflose Selbstanzeige“. Dieses Institut ermöglicht es dem Täter, die aus der Begehung von Steuerdelikten resultierenden strafrechtlichen Folgen, zu vermeiden. Nach einer kritischen Auseinandersetzung mit den Theorien über die Ratio und die Einordnung des Instituts, formuliert der Artikel eine alternative Auffassung der „Selbstanzeige“. Dazu geht der Artikel von einer vergeltenden kommunikativen Straftheorie aus und definiert die „Selbstanzeige“ als einen funktional Äquivalent der Strafe. Die Selbstanzeige ist hier ein Verhalten, der faktisch anders, aber funktional Äquivalent mit der Pflicht des strafenden Handelns zu dulden. Unter dieses Paradigma kann man nicht nur eine Grundlage für die Interpretation der einzelnen Merkmale des Instituts schaffen, sondern auch eine systematische kohärente Erklärung seiner Rechtsfolgen liefert: Die

# InDret

2.2020

Recepción  
20/11/19

-

Aceptación  
06/02/20

-

*Selbstanzeige verhindert das Recht des Staates, den Täter des Steuerhinterziehung zu bestrafen.*

**Title:** *The tax regularization clause as functional equivalent of the retributive punishment.*

**Títel:** *Die straflose Selbstanzeige als funktional Äquivalent der Vergeltungsstrafe.*

-

**Palabras clave:** *regularización tributaria, equivalente funcional, retribución, teoría de la pena, comportamiento posterior al hecho, desistimiento de la tentativa.*

**Keywords:** *tax regularization clause, functional equivalent, retributivism, theory of punishment, abandonment of attempt.*

**Stichwörter:** *straflose Selbstanzeige, funktional Äquivalent, Vergeltung, Straftheorie, Nachtatverhalten, Rücktritt vom Versuch.*

-

DOI: 10.31009/InDret.2020.i2.09

-

## Índice

-

### 1. Introducción

2. *El contenido estructural de la regularización tributaria en el ordenamiento jurídico-penal español (breve esbozo)*

3. *La discusión doctrinal en relación al fundamento y la naturaleza jurídica de la regularización tributaria*

3.1. La naturaleza jurídica de la regularización tributaria

3.2. El fundamento de la regularización tributaria

a. El fundamento político-fiscal

b. El fundamento jurídico-penal

c. El fundamento mixto

4. *La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva*

4.1. Ubicación dogmática

4.2. El fundamento jurídico-penal: la justificación de la pena retributiva

4.3. La equivalencia funcional entre deber de cooperación y deber de soportar la punición

4.4. La naturaleza de la regularización tributaria: un equivalente funcional de la pena retributiva

a. El carácter voluntario del comportamiento regularizador


b. El reconocimiento de la deuda

c. El pago

5. *Conclusiones*

6. *Bibliografía*

-

Este trabajo se publica con una licencia Creative Commons Reconocimiento-No Comercial 4.0 Internacional 

## 1. Introducción\*

La inclusión de la regularización tributaria en el sistema penal supone un desafío teórico: es preciso asignarle un campo de aplicación racional al instituto. De lo contrario, dicha inserción se transformará en una quimera que terminará por destruir completamente la función prospectiva de la norma de comportamiento que se deriva del tipo penal de la defraudación tributaria.<sup>1</sup> Dado que toda regularización presupone una previa defraudación tributaria, esta tarea requiere, *en primer lugar*, adoptar una determinada visión sobre el delito en cuestión (pues de allí surgirá la «oportunidad normativa» para la realización de un comportamiento regularizador). De esto, sin embargo, no me ocupo en la presente contribución y, al respecto, solo se mencionan brevemente dos cuestiones.

La primera tiene que ver con la orientación institucionalista –que asumo– de la defraudación tributaria. El injusto tributario consiste en lesionar un concreto deber (que es una expresión material del proto-deber ciudadano de cooperación al estado de libertades), cuyo cumplimiento está destinado al sostenimiento económico del sistema institucional del Estado y, en esa medida, posibilita la materialización de las pre-condiciones mínimas de libertad real.<sup>2</sup> Por eso, no resulta en absoluto sorprendente que ORCE Y TROVATO lo definan como «*el deber institucional por antonomasia*»,<sup>3</sup> agregando que si bien se trata de un deber positivo, su amplitud o intensidad no se relaciona con dicho carácter positivo, sino con la *cercanía* entre las personas obligadas.<sup>4</sup> Cierto es que el carácter positivo o negativo del deber no prejuzga acerca de su intensidad normativa. Sin embargo, a diferencia de lo sostenido por los autores citados, entiendo que dicha intensidad tampoco puede juzgarse en función de la “cercanía” entre los agentes implicados. Tal como ha demostrado COCA VILA, la intensidad del deber no depende del carácter positivo o negativo ni del operador deóntico (mandato o prohibición) utilizado por la norma de comportamiento que lo impone; más bien, la intensidad de los deberes depende del grado de libertad ejercido por el obligado en la realización del acto al que puede reconducirse la imposición de la obligación.<sup>5</sup>

---

\* Autor de contacto: Federico Montero, federico.montero@upf.edu. La redacción del presente trabajo se enmarca en la ejecución del proyecto de investigación “La transformación de los principios limitadores del *ius puniendi* en el moderno Derecho penal económico y de la empresa”. Referencia: DER2017-82232-P (AEI/FEDER, UE).

<sup>1</sup> Este indeseado efecto político criminal fue advertido expresamente por la resolución ministerial italiana en el marco del Decreto Legislativo 74/2000, al afirmar que con ello se permitiría «monetizar» el riesgo de la responsabilidad penal. En el sistema jurídico argentino, la «monetarización» es evidente: dadas las particulares condiciones macro-económicas del Estado, la última reforma introducida por la Ley 27.430 parece sugerir que defraudar el fisco es un comportamiento, desde el punto de vista jurídico-penal, poco relevante y, desde el punto de vista económico, rentable.

<sup>2</sup> En los términos de Robles Planas, la legitimidad de la norma de comportamiento que prohíbe defraudar al Fisco derivaría de la capacidad lesiva que ese comportamiento presenta para con el concepto complejo de autonomía que dicho autor desarrolla (como potencial de acción jurídicamente garantizado); en concreto, para con el tercer grado: la *autonomía real* (para cuyo ejercicio es necesario un marco de condiciones institucionales); cfr. ROBLES PLANAS, *Límites al Derecho penal. Principios operativos en la fundamentación del castigo*, 2012, pp. 24 ss.

<sup>3</sup> ORCE/TROVATO, *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769*, 2008, p. 21.

<sup>4</sup> En su opinión, «a pesar de lo fundamental de la existencia del Estado, una concepción liberal implica una separación de las vidas de los ciudadanos del Estado», por lo que «[el] deber se restringe a soportar económicamente, pero no a constituir un “mundo en común”»; ORCE/TROVATO, *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769*, 2008, p. 22.

<sup>5</sup> COCA VILA, *La colisión de deberes en Derecho penal. Concepto y fundamentos de solución*, 2016, pp. 288 ss.

Siguiendo este criterio, entra en escena la segunda cuestión: cabría preguntarse si toda defraudación tributaria debe considerarse siempre una infracción al deber de cooperación de idéntica intensidad o si, por el contrario y como creo, cabe hacer distinciones *en función del tributo* que ha sido defraudado. Esto último parece ser factible si se considera al delito de defraudación tributaria un delito especial,<sup>6</sup> pues el grado de autonomía que ejerce el ciudadano para convertirse en obligado tributario puede ser considerablemente diferente en cada caso. Con ello, se abre la puerta a la posibilidad de restringir el campo de aplicación de la regularización tributaria a ciertas defraudaciones específicas.<sup>7</sup>

Al margen de la orientación institucional respecto del delito de defraudación tributaria y de sus consecuencias indirectas para la regularización,<sup>8</sup> el conceder un campo de aplicación racional al instituto requiere también, *en segundo lugar*, analizar el contenido, la naturaleza jurídica y el fundamento de este instituto.

## 2. El contenido estructural de la regularización tributaria en el ordenamiento jurídico-penal español (breve esbozo)

Luego de haber tipificado penalmente la defraudación tributaria, muchos ordenamientos introdujeron este singular instituto que, bajo ciertas condiciones, permite al agente evitar las sanciones punitivas.<sup>9</sup> Desde la reforma del año 2012, el art. 305.1 CP establece que

---

<sup>6</sup> También si se lo considera un delito de posición, en la línea sostenida por ROBLES PLANAS, *Garantes y cómplices*, 2006, pp. 129 ss.

<sup>7</sup> Lógicamente, esto no puede ser afrontado aquí; solo se deja delineada brevemente la idea: si no todos los deberes tributarios son idénticos, pues poseen una intensidad diversa en función del grado de autonomía ejercido para ingresar en la posición o rol sobre el cual esos deberes se imponen, entonces sus infracciones también deberían ser catalogadas como de gravedad distinta. Ya no se trata solo de una distinción cuantitativa, sino también cualitativa. Dicho con un ejemplo: quien defrauda los tributos impuestos al consumo, defrauda un tributo impuesto a un rol en el cual se ingresa en función de un acto de competencia mínima (la inmensa mayoría de los obligados tributarios realizan actos de consumo para el desarrollo de su actividad). Por el contrario, quien ha defraudado los tributos derivados de la adquisición de bienes muebles de lujo o de la venta de derechos de imagen, ha ingresado en el rol de obligado tributario mediante un acto de autonomía mucho más intenso.

<sup>8</sup> En la evaluación anónima de este trabajo, se me objetó una cierta carencia argumental: debe explicarse por qué no existen equivalentes funcionales para otros delitos de fraude «patrimonialmente lesivos». Según creo, la respuesta a esta cuestión pasa por advertir que, en primer lugar, la defraudación tributaria no constituye (conforme a la posición institucionalista que sostengo) un delito “patrimonialmente lesivo”. En segundo lugar, entiendo que las razones que explican la limitación de la regularización para el tipo de defraudación tributaria (y el relativo a la seguridad social), pueden encontrarse en las particularidades que dicho injusto presenta. Dicho de otro modo: la regularización es un instituto *interno a la defraudación tributaria*. Lo particular no es la regularización en sí, sino en el injusto culpable de defraudación tributaria. Dicha particularidad radica en que las conductas prohibidas por el tipo penal en cuestión solo atentan de forma indirecta contra la autonomía del ciudadano, pues degradan las condiciones institucionales necesarias para su ejercicio (véase nota 2). Esto genera que dicha norma de comportamiento posea una legitimidad retributivamente precaria que debe compensarse con una punibilidad condicionada. Sin embargo, como se adelantó en el texto, no puedo ocuparme aquí de esta cuestión.

<sup>9</sup> La singularidad del instituto se refleja en el profuso debate doctrinal y jurisprudencial existente en torno a su naturaleza jurídica y fundamento. Con la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, el legislador intentó –como veremos, sin éxito– poner fin a esa discusión, y aprovechó la oportunidad para introducir algunos cambios en el texto legal que aplacaran ciertas discusiones dogmáticas en torno a los *requisitos estructurales* que el instituto exige.

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal [...] eludiendo el pago de tributos [...], siempre que la cuantía de la cuota defraudada [...] exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, **salvo que hubiere regularizado** su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

El apartado 4 de ese mismo artículo, expresa:

«Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido **por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que [...]** se le haya **notificado** el inicio de actuaciones de comprobación o investigación [...] o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración interponga querrela o denuncia [...], o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».

A partir de la reforma, entonces, los elementos centrales de la regularización son:

- a) La realización de un determinado comportamiento, a saber, el *completo reconocimiento y pago* de la deuda tributaria,
- b) Por parte de un agente en particular -el *obligado tributario*-,
- c) De forma *voluntaria*.

La reforma introdujo dos modificaciones de relevancia. Dado que el texto legal anterior no lo requería,<sup>10</sup> un sector minoritario de la doctrina se pronunciaba a favor de considerar regularizada la situación fiscal sin necesidad de exigir que el obligado tributario realizara pago alguno (ni siquiera parcial).<sup>11</sup> Con la reforma, el legislador zanjó definitivamente la discusión a favor de doctrina mayoritaria: la regularización tributaria solo procede cuando el propio obligado tributario, de forma espontánea, *reconoce y paga*.<sup>12</sup> En segundo lugar, el legislador establece como objeto de referencia de la regularización a la «*deuda tributaria*» (art. 58 LGT española) -no solo de la «*cuota defraudada*» (art. 56 LGT española)-,<sup>13</sup> por lo que se requiere, al obligado que regulariza, el abono de una suma distinta a la defraudada, más amplia, que debe incluir también los intereses de demora y los recargos pertinentes.

<sup>10</sup> El art. 305.4 establecía que «*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria [...] antes de que se le haya notificado [...] la iniciación de actuaciones [...]*», pero no definía cuándo se consideraba regularizada la situación fiscal.

<sup>11</sup> Según este sector, dicha exigencia no resultaba fundamentada ni como mecanismo de compensación del desvalor de acción ni como mecanismo reparador del desvalor de resultado de la defraudación; cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, pp. 93 ss., con ulteriores referencias.

<sup>12</sup> La modificación introducida, al menos en este punto, sitúa el texto español en relación de concordancia con lo exigido por otros ordenamientos (p. ej., con la *strafbefreiende Selbstanzeige* del § 371 AO alemán) y resulta acorde a lo que ya venía sosteniendo la jurisprudencia y doctrina española mayoritaria (véase SSTs 539/03, 636/2003, 192/2006, 611/2009 y 340/2012). Al respecto, la Circular 2/2009 FGE jugó un papel trascendental, pues reforzó sustancialmente el criterio jurisprudencial. En esta posición se sostenía que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo, no basta con que, a través de la declaración complementaria, el sujeto declare correctamente; es imprescindible que pague la deuda tributaria.

<sup>13</sup> El preámbulo de la LO 7/2012 deja sentado que se pretende neutralizar el desvalor de resultado «*mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente*».



El legislador mantuvo, sin cambios, el carácter voluntario del comportamiento regularizador. Al respecto, el art. 305.4 CP establece tres actuaciones del Estado que tienen capacidad para “bloquear” los efectos eximentes de la regularización –debido a la ausencia de voluntariedad-. Las así denominadas *causas de bloqueo* pueden dividirse, a grandes rasgos, en dos grupos: 1) Aquella que tiene lugar en sede Administrativa, a saber, la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas objeto de regularización; 2) Aquellas que tienen lugar en sede judicial, como la interposición de querrela o denuncia y la realización de actuaciones que permitan al obligado adquirir conocimiento formal sobre la existencia de diligencias judiciales. Según la doctrina dominante, la apreciación de los parámetros fijados por el legislador debe hacerse, mediante un *criterio estrictamente formal*: para considerar ‘voluntaria’ la regularización, no interesa el conocimiento material que el sujeto tenga respecto de la existencia de las actuaciones; y a la inversa: la voluntariedad queda eliminada automáticamente cuando dichas causas de bloqueo le hayan sido formalmente notificadas al sujeto. Sobre el carácter voluntario de la regularización volveremos al final del trabajo.<sup>14</sup> A continuación y en un breve esbozo, analizaremos el estado de la cuestión doctrinal sobre la naturaleza jurídica y el fundamento que los distintos autores asignan a la regularización tributaria.

### 3. La discusión doctrinal en relación a la naturaleza jurídica y el fundamento de la regularización tributaria

#### 3.1. La naturaleza jurídica

La reforma introducida por la LO 7/2012 reavivó el debate sobre la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de la regularización tributaria. Al respecto, las posiciones doctrinales podrían clasificarse en dos grandes grupos: por un lado, quienes sostienen que la regularización impide apreciar la existencia de un delito; por otro, quienes ven en la regularización un comportamiento post-delictivo. Dentro de las primeras, hay quienes entienden que la regularización constituye un elemento negativo del tipo (a), mientras que otros afirman que se trata de una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida (b). Dentro de las segundas, hay quienes ven en la regularización tributaria una causa de extinción de la responsabilidad penal (c) y, finalmente, quienes afirman que se trata de una causa de supresión o levantamiento de la pena (d).

##### *a. La regularización como elemento negativo del tipo de defraudación tributaria*

Parte de la doctrina española entiende que la naturaleza del instituto se corresponde con el desistimiento de la tentativa y que, al igual que este, su ubicación sistemática es la de un elemento negativo del tipo de defraudación tributaria.<sup>15</sup> Desde el punto de vista dogmático,<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Véase *infra*, punto 4.4.a)

<sup>15</sup> Todavía minoritaria, en la que destacan, entre otros, MUÑOZ CUESTA, «La reforma del delito Fiscal operada por la LO 7/2012», *Revista Aranzadi, Doctrinal*, (11), 2013, pp. 37 ss.; ÁLVAREZ MORENO, «Los delitos contra la Seguridad Social», *Revista Tribuna Social*, (67), 1996, pp. 38 ss. Para mayores referencias, véase BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social*, 2016, Cap. II, pp. 107 ss.

<sup>16</sup> Además del argumento dogmático, se esgrime también un argumento de “Derecho positivo”: el Anteproyecto de Ley de reforma pretendía expresamente transformar la regularización en un elemento negativo del tipo legal de defraudación tributaria. En efecto, según la exposición de motivos del

estos autores entienden que, al regularizar, el obligado tributario estaría actuando *antes de la consumación* del delito, en una especie de desistimiento voluntario de la tentativa de defraudación que eliminaría la tipicidad de la conducta globalmente considerada. En este esquema, como es evidente, resulta necesario modificar la interpretación dominante acerca de la consumación del delito de defraudación tributaria (que ya no tendrá lugar con la presentación de la declaración engañosa, tampoco con el cumplimiento del plazo del período voluntario para el ingreso, y ni siquiera con el abono de la cantidad aparentemente debida).<sup>17</sup> La consumación del tipo requiere aquí la *no regularización*, de modo que esta solo se produciría cuando tienen lugar los actos estatales que «*bloquean*» la posibilidad de regularizar.<sup>18</sup>

La tesis de que la regularización es un elemento negativo del tipo -de defraudación tributaria- presenta problemas dogmáticos reiteradamente señalados en la doctrina. Entre otros, se han referido problemas en relación al cómputo del plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria, pues de esta manera se mantiene la situación en un largo período de incertidumbre. También trae consecuencias problemáticas en materia de error y presenta cierta incompatibilidad con el actual texto del preámbulo de la norma legal, que afirma que el objeto

---

Anteproyecto, «[u]na primera modificación [...] es [...] que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absoluta [...]». Por esa razón, en su primera redacción, el art. 305.1 del Anteproyecto decía: «el que... defraude a la Hacienda Pública... y **no hubiere regularizado**, será castigado con una pena de prisión...». Esta pretensión, sin embargo, fue abandonada (entre otras cosas) porque los fundamentos que se mencionaban para introducirla desaparecieron. Uno de esos fundamentos radicaba en que la Administración, de esa forma, podría apreciar si se había cometido el delito o no, «evitando denuncias innecesarias por delito contra la Hacienda Pública». Esto perdió toda relevancia puesto que se modificó el art. 180.2 de la LGT, permitiendo a la Administración continuar con el procedimiento sin necesidad de pasar tanto de culpa a la autoridad judicial. Véase FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 2018, § 257, pp. 301 ss. El otro argumento tiene que ver con la existencia del delito precedente en el (auto)blanqueo de capitales: dado que la reforma del tipo coincidió con la sanción de la Ley de Amnistía Fiscal, el legislador temía que quienes estuvieran en condiciones de acogerse a esa amnistía, no lo hicieran en función del riesgo de ser perseguidos por un delito de blanqueo. Este último argumento, si bien puede ser cierto en relación con la motivación del legislador, puede ser desvirtuado: que la regularización no elimine el carácter de injusto culpable de la defraudación previa, no autoriza a concluir (automáticamente) la existencia de un delito precedente para el auto-blanqueo. Al respecto, véase DEMETRIO CRESPO, «Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero», *RGDP*, (26), 2016.

<sup>17</sup> La doctrina mayoritaria distingue los momentos consumativos según se trate de elusión de pago, obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales. En relación a lo primero y en caso de tributos de autoliquidación por parte del obligado (p. ej., IRPF), la consumación se produce al momento de presentar la declaración mendaz o al finalizar el plazo del período voluntario de ingreso; en caso de tributos con acto administrativo de liquidación, la consumación se produciría cuando el sujeto abona la cantidad que, conforme a la declaración mendaz previamente presentada, aparentemente debía. En relación a lo segundo, parece ser mayoritaria la doctrina que exige una efectiva liquidación de la cantidad solicitada por el obligado. Por último, en caso de disfrute indebido de beneficios fiscales, la doctrina distingue: en caso de tributo autoliquidado, la consumación tendrá lugar al vencimiento del período impositivo. En caso de tributo con acto administrativo de liquidación, la doctrina discute si la consumación se produce ya en el momento en que se dicta la resolución que concede el beneficio o, por el contrario, se retrasa hasta el efectivo disfrute del mismo. Al respecto, véase MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, *Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte especial*, 6ª ed., 2019, pp. 686 ss.

<sup>18</sup> MARTÍNEZ HORNERO, «Delito fiscal y regularización tributaria», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (170), 1997, pp. 3 ss. En el mismo sentido, MUÑOZ CUESTA, *Revista Aranzadi*, (11), 2013, p. 44. Sin embargo, este autor reconoce el carácter «*extremadamente extraño*» de esta situación.

de referencia de la regularización es una «*defraudación consumada*».<sup>19</sup> Por último, concebir a la regularización como un elemento negativo del tipo, suscita algunos inconvenientes para la interpretación del delito de defraudación tributaria, pues transforma su estructura dogmática. La defraudación tributaria se convierte en una especie de omisión de garante por inferencia derivada de un acto atípico. Dicho de otro modo, si la regularización es un elemento negativo del tipo, entonces el delito ya no consiste en *defraudar*, sino en *no regularizar lo defraudado*. En esta estructura, entiendo, se hace difícil explicar por qué el objeto de la regularización es distinto al objeto de la defraudación. En efecto, la conducta de defraudación tiene por objeto la *cuota tributaria*, mientras que la conducta que infringe el posterior mandato (la no regularización) tiene por objeto algo distinto: la *deuda tributaria*. Si ambos comportamientos fueran elementos del tipo delictivo, deberían tener el mismo objeto de referencia, cuando no es así. En breve: si no se afirma la tipicidad de la defraudación por sí misma, es difícil explicar por qué cambia el objeto de referencia del deber exigido al ciudadano.

Algunos de esos problemas han recibido una propuesta de solución, sugerida por el sector doctrinal que distingue entre *consumación provisional* y *consumación definitiva* del delito. Esta línea, sostenida por MUÑOZ CUESTA, afirma que el acto de defraudación constituye un «*delito en estado latente*» (consumado solo provisionalmente), cuya consumación definitiva queda suspendida hasta que decae la posibilidad de regularizar. Parece ser también la postura defendida recientemente por LANDERA LURI, quien concibe a la regularización como una «*acción contratípica... como un desistimiento en la fase de injusto post-típico*».<sup>20</sup> Desde una perspectiva algo diferente, también COCA VILA otorga a la regularización «*fuerza excluyente del injusto*»<sup>21</sup> aparente de defraudación.

Existirían aquí –al menos para el tipo penal de defraudación tributaria– dos consumaciones distintas: una consumación provisional (que se produce con la presentación de la declaración mendaz o vencimiento del plazo) que debe tenerse en cuenta a los efectos de la prescripción y apertura de la oportunidad para el desistimiento mediante regularización; y otra consumación definitiva (a partir de la actividad estatal –*causas de bloqueo*–) que da lugar al *verdadero injusto del hecho punible*, frente al cual cabe reaccionar con pena. En esta línea, se habla de la existencia de un

---

<sup>19</sup> Sobre el particular, puede consultarse el informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial. Véase también, ALONSO GALLO, «El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (34), 2013, pp. 15 ss.; BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016; SÁNCHEZ-OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, pp. 157 ss.; FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 2018, p. 302.

<sup>20</sup> Para la autora, se puede hablar aquí de un «menor injusto global, dada la contraposición de la acción de Regularización a la acción defraudatoria típica inicial», LANDERA LURI, *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas. Acciones contratípicas*, 2018, pp. 107 y 188. Como puede advertirse, no se trata de un elemento negativo del tipo, sino de una especie de desistimiento pos-consumativo. Sin embargo, no señala qué dimensión o categoría del injusto afectaría ese desistimiento ni qué relación guarda para con la consumación del tipo de defraudación. En este sentido, también DE LA MATA BARRANCO, «El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones viejas y nuevas, todavía controvertidas», *Revista General de Derecho Penal*, (26), 2016, la define en p. 31 como «una especie de causa de atipicidad sobrevenida».

<sup>21</sup> COCA VILA, «Tema 17», en SILVA SÁNCHEZ (dir.)/ROBLES PLANAS (coord.), *Lecciones de Derecho penal económico*, 2020, p. 595.



injusto provisionalmente consumado y *todavía desistible* mediante regularización tributaria, y otro injusto definitivamente consumado, *ya no desistible*.<sup>22</sup>

La propuesta es interesante. Sin embargo, para su viabilidad, es necesario resolver algunos problemas en relación a las consecuencias dogmáticas que se asignan a estos dos conceptos de injusto. Se afirma que «*la libre regularización [...] supone un acto plenamente idóneo para compensar el cuestionamiento previo de la obligación de contribuir en el mantenimiento de la institución, haciendo desaparecer un injusto aparente y, con ello, el merecimiento de pena*».<sup>23</sup> La pregunta que surge es, por tanto, si tal injusto es *verdaderamente aparente*, pues parece constituir un cuestionamiento de la obligación de contribuir en el mantenimiento de la institución (¡incluso genera merecimiento de pena!) que necesita ser *compensado* mediante la regularización. Por el contrario, pareciera que tal injusto provisionalmente consumado, *todavía desistible* mediante regularización tributaria, es el injusto relevante a todos los fines dogmáticos: a partir de aquí se cuenta el plazo de prescripción, se puede participar, se habilitarían acciones justificadas, etc.

Esta escisión, creo, puede comprar más problemas que soluciones. En primer lugar, podría preguntarse: ¿qué sentido tiene escindir dos conceptos de injusto si todas las consecuencias dogmáticas se vinculan al primero de ellos? El segundo concepto de injusto es, más bien, lo que tradicionalmente conocemos como *hecho punible*. Por eso, la regularización tributaria ya no consiste aquí en un verdadero desistimiento de la tentativa; sino en una especie de elemento negativo del injusto en *sentido global* que impide la *consumación definitiva*, bloqueando la posibilidad de reaccionar con pena. En segundo término, parece obligado distinguir entre un desistimiento de la tentativa de defraudación y otro desistimiento por regularización tributaria que impide su consumación definitiva, lo que produce ciertas contradicciones valorativas.<sup>24</sup> Para explicar la no-imposición de pena, no hace falta crear dos conceptos de injusto, subdividir la consumación y generar dos clases de desistimiento; basta con asignarle a la regularización una naturaleza distinta. Por último, todavía puede formularse una pregunta adicional: dado que la consumación definitiva se produce con las causas de bloqueo, una defraudación nunca descubierta por el Estado ¿será siempre un *injusto aparente o provisional*? Sin la intervención del Estado, parece que el injusto queda en estado latente para siempre y su consumación definitiva nunca tendrá lugar.

Los problemas brevemente reseñados, podrían explicar el hecho de que la versión definitiva del Proyecto acuñara una formulación diferente. Si bien se mantuvo a la regularización dentro del texto del art. 305.1 CP, se modificó sustancialmente su ubicación: en lugar de incluirlo como elemento del supuesto de hecho, lo convirtió en una excepción a la aplicación de la consecuencia jurídica. Así, mientras el Anteproyecto expresaba que: «*el que [...] defraude a la Hacienda Pública [...] y no hubiere regularizado, será castigado con una pena de prisión [...]*», la redacción definitiva expresa: «*el que [...] defraudare [...] será castigado con una pena de prisión [...] salvo que hubiere regularizado [...]*».

<sup>22</sup> PASTOR MUÑOZ/COCA VILA han aplicado esta distinción al delito de administración desleal; véase «¿Administración desleal mediante la creación del riesgo de sanciones para el patrimonio administrado? Un análisis dogmático a la luz del art. 252 del Proyecto de Reforma del Código Penal de 4 de Octubre de 2013», *InDret*, (1), 2015.

<sup>23</sup> COCA VILA, «Tema 17», en SILVA SÁNCHEZ (dir.)/ROBLES PLANAS (coord.), *Lecciones de Derecho penal económico*, 2020, p. 595. El destacado es propio.

<sup>24</sup> Para los problemas que esto genera, véase *infra* 3.2.b).

*b. La regularización tributaria como causa –sobrevenida- de exclusión de la antijuridicidad*

Un sector visiblemente minoritario de la doctrina española -entre los que destacan ALONSO GALLO y QUERALT JIMÉNEZ-<sup>25</sup> afirma que el espíritu del legislador favorece la consideración de la regularización tributaria como una causa de exclusión de la antijuridicidad (una especie de causa de justificación sobrevenida).<sup>26</sup> Según el primero de los autores citados: «cuando, después de realizarse la defraudación consumada, i. e., la conducta típica, se produce la regularización [...], el hecho típico resulta justificado, al estar amparado por una norma (la del art. 305.4 CP) que excepcionalmente permite su realización».<sup>27</sup>

Entender la defraudación regularizada como un hecho permitido resulta, desde mi punto de vista, altamente problemático. Si se trata del ejercicio legítimo de un derecho, en la línea de la objeción apuntada por BACIGALUPO,<sup>28</sup> creo que estamos ante una institución «lógicamente imposible», pues el comportamiento autorizado por una causa de justificación no puede depender de la realización previa de una acción típica por parte del mismo sujeto. Quien lleva a cabo una acción típica dolosa, resultará gravado con deberes -en virtud de injerencia- y no beneficiado con permisos de actuación. Además, quienes sostienen la tesis de la causa de justificación sobrevenida, no logran explicar cabalmente las razones por las que un comportamiento posterior a la consumación -de un acto típico y antijurídico- puede eliminar ese carácter antijurídico. El intento de ALONSO GALLO, quien fundamenta su posición recurriendo a una distinción entre antijuridicidad formal y material (paralela a la anterior distinción entre consumación provisional y definitiva), no resulta del todo convincente.<sup>29</sup> En términos dogmáticos, esto equivale a afirmar que un tipo consumado puede ser *formalmente antijurídico*, pero que su *antijuridicidad material* se concreta solo cuando se cierra la posibilidad de regularizar. Esto significa: la defraudación tributaria solo se vuelve materialmente lesiva a partir del momento en que el Estado comienza con las actuaciones tendientes al descubrimiento de la misma.

Frente a ello, puede replantearse la cuestión anterior: una defraudación que el Estado pasa por alto... ¿nunca será materialmente antijurídica? El esquema planteado por ALONSO GALLO, dado que considera la regla del art. 305.4 CP como una verdadera norma permisiva, plantea una dificultad adicional.<sup>30</sup> En efecto, no queda claro -y debería discutirse- cuál es la situación de conflicto que viene a solucionar la norma permisiva y qué consecuencias dogmáticas genera su solución en el ámbito de la justificación penal. Respecto de lo primero, parece difícil afirmar que el comportamiento defraudatorio precedente, plenamente imputable al obligado tributario, pueda dar lugar a una situación de conflicto solucionable en el ámbito de la justificación penal.

<sup>25</sup> QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español. Parte Especial*, 3ª ed., 1995, pp. 638 ss.; EL MISMO, «Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal (LO 6/1995, 29 de junio)», *Economist & Jurist*, (16), 1995, pp. 61 ss.

<sup>26</sup> Pareciera que el objetivo declarado del legislador español, según la exposición de motivos, es que la regularización de la situación tributaria haga «desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación». Sucede que, como se pone de relieve en este trabajo y desde el punto de vista dogmático, cómo es que esa *desaparición* puede tener lugar, es un misterio.

<sup>27</sup> ALONSO GALLO, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (34), 2013, p. 19.

<sup>28</sup> BACIGALUPO ZAPATER, «La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007», *Diario La Ley*, (8076), 2013, pp. 1 ss.

<sup>29</sup> Según el autor, «desde la perspectiva no normativa, sino material, el hecho formalmente antijurídico [...] no es antijurídico materialmente, ya que la lesión provisional del bien jurídico protegido no ha llegado a materializarse»; ALONSO GALLO, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (34), 2013, p. 19.

<sup>30</sup> ALONSO GALLO, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (34), 2013, p. 19.

Y esto porque, respecto de lo segundo, la concesión al autor de un verdadero derecho (o permiso fuerte, si se quiere) necesariamente generaría un deber de tolerancia correlativo en los terceros, aun cuando solo sea fundamentado en un mínimo de solidaridad intersubjetiva. Sin embargo, los deberes de tolerancia inspirados en solidaridad no pueden tener como antecedente una situación de estado de necesidad provocada en forma dolosa por el propio agente necesitado.<sup>31</sup> En todo caso, podría tratarse de una situación de necesidad que no genera deberes de tolerancia, pero entonces ya no estaríamos dentro del marco de la justificación, sino de la exculpación.<sup>32</sup>

*c. La regularización tributaria como causa de extinción de la responsabilidad criminal*

El art. 130.1 CP español enumera –taxativamente– los institutos que, si bien no afectan el injusto, extinguen la responsabilidad criminal por el mismo.<sup>33</sup> GÓMEZ LANZ considera a la regularización tributaria un caso –no previsto legalmente– de extinción de la responsabilidad penal.<sup>34</sup> En esta tesis, el comportamiento regularizador es algo que tiene lugar *después de la consumación* del delito y una vez que el sujeto ya ha incurrido en responsabilidad penal. La regularización no puede hacer desaparecer el injusto, sino únicamente sus efectos: el comportamiento posterior «*priva de efectos a la ilicitud preexistente...*» y, por tanto, lo que desaparece no es el delito sino «*...los efectos que la ley aparea a la comisión del ilícito penal (en particular su operatividad como presupuesto de la responsabilidad penal)*».<sup>35</sup>

Las objeciones esgrimidas a esta postura tienen que ver con el carácter general –es decir, aplicable a todos los delitos– y taxativo de las causas de extinción de la responsabilidad criminal previstas en el 130.1 CP, así como también su falta de conexión con la voluntad del autor.<sup>36</sup> Según esta última objeción, la única que a mi juicio tiene entidad decisiva, las causales de extinción de la responsabilidad criminal mencionadas nada tienen que ver con el carácter voluntario del comportamiento del autor del delito y, por tanto, la regularización tributaria no puede considerarse como un caso de extinción de la responsabilidad criminal. La objeción acierta pero, según creo, requiere ser explicitada en términos suficientemente precisos: el fundamento de la regularización tributaria –como veremos<sup>37</sup> está en la realización, por parte del autor, de un *comportamiento voluntario* al que se le asigna un sentido comunicativo determinado, mientras que el fundamento de las causas de extinción de la responsabilidad

<sup>31</sup> Sobre el particular, WILENMANN, *La justificación de un delito en situaciones de necesidad*, 2017, pp. 620 s.

<sup>32</sup> Sobre esto, SILVA SÁNCHEZ, «Sobre las situaciones de necesidad que no implican deberes de tolerancia», en EL MISMO, *Consideraciones sobre la teoría del delito*, 1998, pp. 221 ss.

<sup>33</sup> Se trata de supuestos que no eliminan la existencia ni dimensión alguna del delito. El delito subsiste, pero al sujeto no se le hace penalmente responsable por el mismo, ya sea porque faltan los presupuestos para la responsabilidad (en caso de muerte, prescripción del delito y de la pena), ya porque se considera que dicha responsabilidad se ha agotado (cumplimiento de condena o remisión de la pena) o porque el Estado decide, por diferentes motivos, no hacer uso de su facultad punitiva (indulto y perdón del ofendido). Por tanto, despliegan sus efectos sobre la consecuencia jurídica, es decir, sobre la imposición de la pena.

<sup>34</sup> GÓMEZ LANZ, «Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria. La declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del art. 305 del Código Penal mediante LO 7/2012», *Revista de Derecho penal y Criminología*, extraordinario (1), 2013, pp. 53 ss.

<sup>35</sup> GÓMEZ LANZ, *Revista de Derecho penal y Criminología*, extraordinario (1), 2013, p. 72.

<sup>36</sup> Sobre esta posición y sus objeciones, ampliamente BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social*, 2016, pp. 141 ss.

<sup>37</sup> Véase *infra*, punto 3.2.

radica en la imposibilidad de ejercer el poder punitivo (por no concurrir los presupuestos necesarios), o bien en la renuncia unilateral del Estado a ejercerlo, por razones que nada tienen que ver con el comportamiento voluntario del agente.<sup>38</sup>

*d. La regularización tributaria como causa de supresión o levantamiento de pena.*<sup>39</sup>

El sector ampliamente mayoritario de la doctrina y la jurisprudencia española entiende que la reforma legislativa no ha modificado la naturaleza jurídica del instituto y que, por tanto, la regularización tributaria continúa siendo una causa de supresión (o levantamiento) de la pena.<sup>40</sup> Afirmado esto, resulta imprescindible determinar qué se entiende por “causas de supresión de la pena” y cuál es su ubicación sistemática, pues de esto dependerán las consecuencias dogmáticas que se le asignen al instituto. Respecto de lo primero, la doctrina define a las causas de supresión de la pena como un comportamiento posterior a la ejecución del hecho delictivo y positivamente valorado por el ordenamiento.<sup>41</sup> Respecto de su ubicación sistemática, existe una gran discusión que, a grandes rasgos, puede ser resumida en la existencia de tres grupos:

I. Quienes niegan autonomía categorial a la punibilidad, restringen la definición de delito a la de *injusto culpable*. Por tanto, elementos tales como las causas de supresión de la pena se ven distribuidos en las categorías conceptuales tradicionales (injusto/culpabilidad).<sup>42</sup> Desde

---

<sup>38</sup> Como puede advertirse, quien sostenga que el fundamento de la regularización está vinculado al desistimiento voluntario, no podrá sostener de forma coherente que su naturaleza jurídica es la de una causa de extinción de la responsabilidad criminal, pues estas nada tienen que ver con el carácter voluntario y espontáneo del comportamiento del autor.

<sup>39</sup> A pesar de que ciertos autores la denominan excusa absoluta (una categoría de origen francés), inmediatamente hacen la aclaración de que se trata de un instituto que opera de forma *posterior a la consumación* del delito. La terminología que utilizaremos aquí es la de causas de supresión de la pena pues, al provenir de la dogmática alemana -*Strafaufhebungsgründe*-, resulta más familiar a nuestra tradición jurídica. Véase al respecto, con amplias referencias, FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de pena*, 2000, pp. 211 ss.

<sup>40</sup> Entre otros, MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, Parte Especial*, 2019; EL MISMO, *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, 1995; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, 2003; MERINO JARA, «El delito fiscal y la administración tributaria», en PATÓN GARCÍA (coord.), *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, 2016, pp. 163 ss.; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2016, pp. 352 ss.; BACIGALUPO ZAPATER, «El delito fiscal», en DEL ROSAL BLASCO (ed.), *Estudios sobre el nuevo Código penal de 1995*, 1997.

<sup>41</sup> Véase FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de pena*, 2000, p. 99; también DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, 1985. Entre otras, suelen mencionarse la evitación de la propagación de incendios forestales (art. 354.2 CP), la denuncia en el delito de cohecho (art. 426 CP), la retractación del falso testimonio prestado en causa criminal (art. 462 CP), la revelación en los delitos de rebelión y sedición (art. 480.1 CP).

<sup>42</sup> JAKOBS, AT, § 10, II., parece concebirlas como un elemento a caballo entre la tipicidad y la antijuridicidad. Dado que este autor afirma que la distinción entre causas de exclusión y causas de supresión de la pena es «externa y totalmente infructuosa», cabría otorgarles a ambas el mismo tratamiento. Por eso, las denomina «condiciones de exclusión del injusto referidas a roles». Esto implica operar con una *concepción ampliada del hecho*, de manera tal que debe afirmarse que el desistimiento de la tentativa, la reparación, etc. modifican el *hecho*. En esta misma línea también se pronuncia SCHMIDHÄUSER, *Strafrecht*, AT, pp. 62 ss.



esta perspectiva, cuando concurre una causa de supresión de la pena, la sanción no puede imponerse porque, sencillamente, no existe delito (como injusto culpable).<sup>45</sup>

II. Quienes otorgan autonomía propia a la categoría de la punibilidad y la *incluyen* como parte del concepto de delito, definen al mismo como injusto culpable y punible. Esa categoría se llena, en la generalidad de los casos, con los elementos que no encuentran asidero en las categorías tradicionales del injusto y la culpabilidad. Aquí es necesario distinguir:

*b.a.)* Quienes adoptan un *concepto amplio* de punibilidad, incluyen allí tanto las condiciones objetivas de punibilidad (vertiente positiva), como las causas de exclusión (*Strafausschließungsgründe*) y las causas de supresión (*Strafaufhebungsgründe*) de la pena (vertiente negativa). Aquí la concurrencia de una causa de supresión de la pena eliminaría, también, la posibilidad de considerar el comportamiento como delictivo (hay injusto culpable pero *no punible*).

*b.b.)* Quienes adoptan un *concepto restringido* de punibilidad, también la conciben como estructura integrante del concepto de delito. Sin embargo, las causas de supresión de la pena no pertenecen a esos elementos, sino que están fuera de la punibilidad y deben ser situadas en una categoría diferente -a la que comúnmente se denomina «*otros presupuestos de la pena ajenos al delito*»-.<sup>44</sup> La concurrencia de una causa de supresión de la pena, en este esquema, no elimina la existencia del delito, sino la posibilidad de responder al mismo con pena.

III. Quienes otorgan autonomía propia a la categoría de la punibilidad y la *excluyen* del concepto de delito, le asignan el carácter de una categoría externa. Como consecuencia, la concurrencia de una causa de exclusión o supresión de la pena, no afecta la existencia o dimensión del delito.<sup>45</sup>

Como puede advertirse, si se opta por las opciones '*a*' o '*b.a*', se estaría afirmando que el Estado nunca tuvo la posibilidad de aplicar la pena pues, en verdad, no concurre delito alguno (*nulla poena sine crimine*). Por el contrario, si se opta por las opciones '*b.b*' o '*c*', la existencia del delito (injusto culpable y punible) está fuera de discusión y, por ello, la regularización solo tiene capacidad para afectar la posibilidad de responder con pena (posibilidad que ha sido abierta por la norma de sanción).

<sup>45</sup> Una variante de esta idea es proponer una categoría distinta a la punibilidad. En este sentido, ROXIN, *Strafrecht AT*, v. I, § 23, I, propone crear una cuarta categoría, denominada "presupuestos de la punibilidad". Por su parte, BACIGALUPO, *Principios de Derecho penal. Parte general*, 4ª ed., 1997, Cap. V, propone introducir una categoría denominada "atribuibilidad" o "responsabilidad por el hecho" que se situaría entre la antijuridicidad y la culpabilidad, incluyendo los casos de exceso en las causas de justificación y las excusas absolutorias (dentro de las que cabrían las causas de supresión de la pena).

<sup>44</sup> Este es el caso de FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de pena*, 2000, pp. 177 ss.; DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, 1985, p. 344; MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, 1996, pp. 132 ss.

<sup>45</sup> En esta línea, Bustos Rubio adopta un concepto amplio de punibilidad (como las posiciones *b.a.*) pero no la concibe como un elemento *estructural* del delito, sino como algo que resulta ajeno al hecho delictivo (como sostienen las posiciones *b.b.*). La punibilidad es, para este autor, una categoría *exclusivamente conceptual* que aglutina todos los elementos que concurren *después* de la comisión del injusto culpable. Por esa razón, la distinción entre causas de exclusión de la pena (que concurren antes de la ejecución del hecho) y causas de supresión de la pena (que concurren después de su ejecución) es irrelevante para decidir el *contenido* de la categoría. Si bien ambas la integran, ninguna de ellas afecta el concepto estructural de delito, el cual se concibe como injusto culpable. Véase, BUSTOS RUBIO, «Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad», *Estudios Penales y Criminológicos*, (XXXV), 2015, pp. 189 ss. En la misma línea -pero desde una posición finalista-, MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, 2007.



### 3.2. El fundamento

En la doctrina española es posible encontrar tres grandes posiciones respecto al fundamento de la regularización tributaria: exclusivamente fiscal, exclusivamente penal y fundamento mixto.

#### a. El fundamento político-fiscal

Este sector doctrinal, actualmente en retroceso, subordina la punibilidad de la defraudación tributaria a los intereses fiscales del Estado: el fundamento de la regularización, se asienta sobre los *intereses recaudatorios* que inspiran el Derecho Tributario, y a esos intereses debe subordinarse el Derecho Penal. Dado que la persecución penal de la defraudación tributaria solo se justifica como refuerzo coactivo de la función recaudatoria del Estado, el ordenamiento punitivo se vuelve, en esta medida, un instrumento recaudador al servicio del sistema tributario.<sup>46</sup> En este esquema, la regularización no es más que un estímulo al contribuyente: se lo tienta con impunidad para que vuelva a la senda de la *buena conciencia* tributaria. Los argumentos centrales de esta posición, hasta donde alcanzo, son tres:<sup>47</sup>

El primero es un argumento de linaje: la regularización nació en el seno de la legislación tributaria; por tanto, su fundamento es evidentemente fiscal (orientado a la consecución de fines recaudatorios) y la posterior incorporación al sistema punitivo no puede modificarlo. En segundo lugar se argumenta que, si se prescinde del fundamento fiscal (el estímulo), sería difícil explicar por qué la regularización exige de responsabilidad criminal también por las falsedades instrumentales en las que se haya incurrido para la comisión de la defraudación. Por último, aporta SÁNCHEZ-OSTIZ un argumento sistémico: la regularización tributaria no es más que una consecuencia natural de la mutación sufrida por los sistemas tributarios. Paulatinamente, todas las Administraciones han ido concediendo una relevancia cada vez mayor al comportamiento del administrado, pues el legislador ha comprendido que la función recaudatoria estatal no puede desarrollarse sin la colaboración de los ciudadanos (son los propios obligados quienes determinan y autoliquidan sus tributos). En este marco, rige actualmente un principio de *bilateralidad equilibrada*: la transferencia de deberes hacia el sujeto obligado ha sido compensada por la concesión de un conjunto derechos y garantías, entre los cuales se cuenta la exención de responsabilidad criminal por regularización.<sup>48</sup>

A excepción de las aportaciones sistémicas de SÁNCHEZ-OSTIZ,<sup>49</sup> se trata de una argumentación más bien utilitarista que asume una visión instrumental del Derecho Penal, subordinándolo al

---

<sup>46</sup> DE LA MATA BARRANCO, *Revista General de Derecho Penal*, (26), 2016, p. 28; MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, 2007, p. 425. También el Prof. Sánchez-Ostiz declara, desde un primer momento, cuál es la tesis central sobre la que se apoya: «*los delitos contra la Hacienda Pública se han asentado como medios preventivos de que dispone el sistema tributario*»; SÁNCHEZ-OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, p. 30.

<sup>47</sup> Para un tratamiento in extenso del tema, véase BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016, pp. 169 ss.

<sup>48</sup> SÁNCHEZ-OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, pp. 49 ss., 170 ss.

<sup>49</sup> Coincido plenamente con el diagnóstico del Prof. Sánchez-Ostiz: la regularización constituye una expresión de la «*bilateralidad*» del sistema tributario, pues la recaudación solo puede gozar de un mínimo de eficacia si los sujetos obligados contribuyen voluntariamente al sostenimiento del Estado. De hecho, esto no es una característica privativa del sistema tributario, sino común a todo el ordenamiento jurídico. Cualquier sistema normativo, incluido el jurídico penal, depende del cumplimiento voluntario de los sujetos obligados: el Derecho solo puede ser *real* si la inmensa mayoría de los ciudadanos se comporta conforme a las normas de prohibición o de mandato que lo conforman. Por tanto, es cierto que la

servicio de la recaudación fiscal. Desde esta perspectiva, la regularización no sería más que un supuesto de oportunidad reglada en el que, bajo ciertas circunstancias, el legislador se decide por dar preeminencia a los fines recaudatorios por sobre los intereses penales. Dado que la regularización tributaria se fundamenta a partir de sus efectos positivos para la recaudación, se trata de intercambiar pretensión punitiva por pago de deuda tributaria.<sup>50</sup> En un marco dominado por la lógica de criterios utilitaristas, entonces, no hay razones de peso para negar que la venta de impunidad -como mecanismo para aumentar la recaudación- sea una opción válida.<sup>51</sup>

Un sector [cada vez más importante] de la doctrina, a mi juicio con razón, rechaza que el fundamento de la regularización tributaria pueda reducirse a razones político-fiscales.<sup>52</sup> En primer lugar, el origen tributario del instituto no implica la inmutabilidad de su fundamento. Más bien lo contrario: si el instituto de la regularización tributaria ha sido incorporado al sistema jurídico penal, entonces resulta *necesario* que tenga un fundamento consecuente con los principios que inspiran este sistema, así como también una estructura que respete los límites del mismo.<sup>53</sup> De lo contrario, se estaría consintiendo una manipulación e instrumentalización ilegítima del Derecho Penal para la consecución de fines que le son completamente ajenos. En breve: la fundamentación exclusivamente fiscal no respeta los principios del sistema punitivo, sino que más bien lo transforma en un instrumento para el incremento de la eficiencia en la recaudación de los tributos. En segundo lugar, tampoco es cierto que la fundamentación penal del instituto no pueda explicar la impunidad de las falsedades contables instrumentales.<sup>54</sup> Al margen de lo señalado, creo que *el mayor problema de*

---

regularización tributaria, desde el punto de vista del Derecho tributario, constituye una facultad correlativa al deber de auto-liquidación. Pero, según creo, de allí no se sigue que la exclusión de pena por regularización tributaria -una vez cometido el delito de defraudación- deba tener un fundamento recaudatorio. Una vez que se inserta en el marco del Derecho penal, el problema modifica su dimensión: ahora se trata determinar qué relación existe entre el deber originario de contribuir al sostenimiento del Estado (como expresión concreta del deber general de cooperación al mantenimiento del estado de libertad real), cuyo cumplimiento ahora es imposible en razón de haber sido cometido un injusto culpable, y el comportamiento posterior conforme a Derecho en que consiste la regularización. Sobre esto, *infra*, punto 4.

<sup>50</sup> En palabras de Sánchez-Ostiz, «[por] razones de oportunidad en el marco de la política fiscal, se valora como más conveniente garantizar la recaudación, sin retrasarla por el inicio de un proceso penal»; cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, p. 174.

<sup>51</sup> Es más, la regularización también resulta rentable si se tiene en cuenta que permite ahorrar el dispendio de recursos que significa la realización de un proceso penal y la ejecución de una pena.

<sup>52</sup> Para mayores referencias, véase BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016, pp. 176 ss.

<sup>53</sup> La jurisprudencia del Tribunal Supremo se orienta decididamente en este sentido. Sobre el particular y para mayores referencias, BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016, pp. 184 ss., n. 488.

<sup>54</sup> Sobre el alcance objetivo (y subjetivo) de la cláusula de regularización tributaria no puedo ocuparme con el detalle necesario en la presente contribución. Sin embargo, una mínima referencia para contestar la objeción no puede ser obviada. No es cierto que una teoría asentada en un fundamento penal no pueda explicar el alcance objetivo de la regularización respecto de las irregularidades contables y falsedades documentales, pues si se considera que se trata de delitos instrumentales (que se encuentran en una relación medial con la defraudación), la impunidad de los mismos por la existencia de un equivalente funcional de la pena puede ser explicada perfectamente. Siempre que la cláusula sobre irregularidades contables y falsedades instrumentales se siga considerando un *impedimento sustancial* (y a la regularización tributaria como instituto que afecta la *punibilidad*), entonces dichos delitos -al igual que la defraudación- subsisten como injustos culpables. La regularización, al igual que en el caso de la

la *fundamentación fiscal* radica en su incapacidad para explicar el elemento central de la regularización tributaria: la voluntariedad. Si lo único que nos interesa es el incremento de la recaudación, ¿por qué exigimos que la regularización sea voluntaria? Mientras menos trabas le pongamos al agente para que nos entregue el dinero, mayor recaudación tendremos.

Por estas razones, la doctrina mayoritaria coincide y lleva razón en esto: el fundamento no puede ser *exclusivamente* recaudatorio. Sin embargo, a partir de aquí, las posiciones en relación al fundamento de la regularización se dividen en dos grupos: o bien se opta por un fundamento exclusivamente penal, o bien se elige un fundamento mixto para el instituto.

#### b. El fundamento jurídico penal

Todos los autores que proporcionan un fundamento penal de la regularización tributaria se apoyan, de una forma u otra, en el desistimiento de la tentativa. Sin embargo, la argumentación de cada línea doctrinal depende de cuál sea la naturaleza jurídica que se asigne a la regularización tributaria y al desistimiento de la tentativa.

(I) Quienes sostienen que la naturaleza jurídica del instituto es la de ser un elemento negativo del tipo, afirman que la regularización constituye un verdadero caso de *desistimiento voluntario*. Entre estos autores, ya hemos dicho, es posible trazar una ulterior distinción. Para algunos, el delito de defraudación tributaria se consuma con la concurrencia de una causa de bloqueo (la regularización es desistimiento de la tentativa); mientras que, para otros, la consumación de este delito debe subdividirse: la defraudación inicial implica una primera *consumación provisional*, todavía desistible mediante regularización; pero el delito solo quedará *definitivamente consumado* a partir de la concurrencia de una causa de bloqueo.

La primera línea es, ya dijimos, altamente problemática y debe descartarse. Por su parte, la posibilidad de distinguir dos momentos consumativos en el delito de defraudación tributaria, parecía solucionar algunas de las objeciones esgrimidas, pero también generaba numerosos problemas.<sup>55</sup> Uno de esos problemas radica en lo siguiente: escindir la consumación del delito de defraudación en dos partes (trabajar con dos conceptos de injusto, uno provisional y otro definitivo) nos obliga a aceptar que existen, también, dos clases de desistimiento. Por un lado, encontraríamos un desistimiento de la tentativa de defraudación (regido por la cláusula general del art. 16.2 del CP) y, por otro, un desistimiento del delito de defraudación provisionalmente consumado (desistimiento post-consumativo regido por la regularización tributaria del art. 305.4 CP).

En mi opinión, esta dualidad del desistimiento genera consecuencias dogmáticas difíciles de explicar. En efecto, quien desiste voluntariamente de la tentativa de defraudación tributaria

---

defraudación, no anula el carácter de injusto culpable de esos hechos, pero impide que puedan ser considerados como *hechos punibles*. La equivalencia funcional con la pena de la defraudación también los afecta, pues se trata de acciones delictivas que integran la propia defraudación. En sentido similar argumenta un sector de la doctrina: «Cuando el sujeto regulariza su situación compensa el conjunto delictivo ejecutado, esto es, la defraudación comprensiva de determinadas falsedades o irregularidades de carácter contable que forman parte de la misma, puesto que se llevaron a cabo, no con autonomía punitiva, sino como parte necesaria e integrante de la propia defraudación»; BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016, p. 391.

<sup>55</sup> Véase *supra*, 3.1., apartado a).

(antes de la consumación provisional), quedaría sujeto a los efectos previstos en la norma del art. 16.2 CP. Por tanto, la impunidad solo recae sobre esa tentativa y no se extiende a los demás actos instrumentales -ejecutados para la defraudación intentada- que constituyen delitos autónomos.<sup>56</sup> Por el contrario, quien desiste de una defraudación *consumada provisionalmente*, queda sujeto a la regla del art. 305.4 CP y resulta beneficiado con la impunidad de todos los delitos instrumentales cometidos para la defraudación. La contradicción salta a la vista: aun cuando se admita la posibilidad de desistir de una defraudación consumada provisionalmente, dicho comportamiento no debería acarrear consecuencias dogmáticas más benignas que un desistimiento, del mismo hecho, que ha tenido lugar cuando no se ha alcanzado esa consumación provisional.

(II) Para quienes ven la regularización tributaria como una causa de supresión o levantamiento de pena, regularizar no es desistir; se trata de un comportamiento posterior a la consumación del tipo de defraudación tributaria y, por tanto, no es un caso de desistimiento. Sin embargo, desistimiento y regularización están vinculados a partir de sus fundamentos: aquello que justifica conceder la impunidad al autor que desiste, guarda una conexión estrecha con aquello que justifica la concesión de impunidad al autor que regulariza.

Las diferentes teorías sobre el fundamento del desistimiento de la tentativa no pueden ser consideradas aquí,<sup>57</sup> por lo que solo nos limitaremos a mencionar aquella que ha tenido amplia recepción en la doctrina, a saber, la fundamentación del desistimiento a partir de la teoría de la justificación de la pena. En términos generales, la postura que ROXIN y BLOY denominan “*teoría modificada de los fines de la pena*”,<sup>58</sup> fundamenta los casos de desistimiento en la falta de necesidad preventivo-general y preventivo-especial de la pena.<sup>59</sup> Trasladado al instituto que nos ocupa, la estructura de razonamiento es idéntica: la doctrina mayoritaria toma como punto de partida una teoría mixta de la pena, fuertemente orientada a la protección de bienes jurídicos, y afirma que la regularización tributaria: [a] reafirma nuevamente la confianza en la vigencia del ordenamiento, [b] refuerza el papel intimidatorio de la amenaza penal, [c] al tiempo que evidencia una auto-resocialización del autor.

Sin embargo, por sí mismo, el desistimiento no puede fundamentar *-en toda su extensión-* la impunidad concedida por el texto del art. 305.4 CP. Si así fuera, la regularización debería tener

---

<sup>56</sup> El artículo 16.2 del CPE establece: «Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito».

<sup>57</sup> Sobre todo ello, fundamental, ROXIN, AT, v. II, 2006, § 30, pp. 587 ss. Véase también, POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, 2003, pp. 35 ss.

<sup>58</sup> ROXIN, AT, v. II, 2006, § 30, p. 592, BLOY, *Die dogmatische Bedeutung der Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe*, 1976, p. 160.

<sup>59</sup> Según Roxin, el desistimiento voluntario de la tentativa no necesita de pena porque ha eliminado la peligrosidad del comportamiento (peligrosidad que constituye el fundamento primario de la tentativa) y la impresión jurídicamente conmocionante (que fundamentaría la punibilidad de las tentativas no peligrosas) que este genera. Así las cosas, «en el desistimiento voluntario ya no estaría respaldado un castigo por ningún fin posible de la pena: ni la exigencia de prevención general o especial, así como tampoco la necesidad de una compensación de la culpabilidad requieren una sanción penal»; ROXIN, AT, v. II, 2006, § 30, A. I. 2., p. 591.

los mismos alcances (o límites) que el desistimiento pero, como es sabido, no es así.<sup>60</sup> Para hacer desaparecer completamente la necesidad de pena, se dice, hace falta algo más.

Ese plus viene dado, según la doctrina dominante en este sector, por la reparación del daño. Adoptada una perspectiva predominantemente privatista de la reparación, o bien vinculada a una teoría preventiva (mixta) de la pena, se fundamenta el instituto a partir del interés político criminal en incentivar la satisfacción del daño efectivamente sufrido por la víctima. Según se dice, la regularización repara el daño sufrido por la Administración a raíz de la defraudación tributaria cometida por el autor. Sin embargo, en función de cómo se conciba el bien jurídico protegido, los autores pueden ser clasificados en dos grandes grupos. *Los patrimonialistas* sostienen que el reconocimiento de la deuda está vinculado al desistimiento, mientras que el pago de la deuda está destinado a la reparación patrimonial. La regularización repara «*la lesión del bien jurídico ocasionada con anterioridad*»,<sup>61</sup> pues el sujeto «*ha reparado el menoscabo causado al bien jurídico*».<sup>62/63</sup> Por su parte, el sector *funcionalista* o *institucionalista* considera que el bien jurídico protegido no es el patrimonio, sino *la función recaudatoria* del Estado. Conforme con ello, la reparación del daño se produce ya con el reconocimiento de la deuda (con la declaración rectificativa) y, por tanto, el pago requerido por la regularización tributaria *nada tiene que ver* con la reparación del bien jurídico.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> Como hemos visto, la regularización tributaria extiende la impunidad a las irregularidades contables y cualquier otra falsedad instrumental cometida a título instrumental en el fraude fiscal, mientras que la cláusula legal del desistimiento excluye –expresamente– del efecto liberador de pena a los delitos ya consumados al momento del desistimiento voluntario. Por eso, parte de la doctrina afirma que con el fundamento derivado del desistimiento y de la teoría de la pena, solo se disminuye la necesidad preventiva de la sanción (en tanto se afirma que el comportamiento regularizador cumpliría ya por sí mismo las funciones preventivas, generales y especiales, de la pena), siendo necesario algo más para conceder impunidad. Según BUSTOS RUBIO, la total exención de pena requiere hurgar en el principio de *última ratio*; cfr. *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016.

<sup>61</sup> BRANDARIZ GARCÍA, «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», *Estudios Penales y Criminológicos*, (24), 2003, p. 73.

<sup>62</sup> BRANDARIZ GARCÍA, *Estudios Penales y Criminológicos*, (24), 2003, p. 68. También García Arán considera, directamente, que las figuras de regularización del delito fiscal y contra la seguridad social son «*acogedoras de la reparación del menoscabo económico producido por tales delitos*»; GARCÍA ARÁN: «Reparación a la víctima y mediación en la delincuencia económica», en MUÑOZ CONDE/LORENZO SALGADO/FERRÉ OLIVÉ, *et. al.* (dirs.), *Un Derecho penal comprometido. Libro Homenaje al Prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, 2011, pp. 476 s. En la doctrina alemana, recientemente, CEFFINATO, *Vollendungsumkehr und Wiedergutmachung*, 2017, § 4, pp. 153 ss.

<sup>63</sup> Las críticas a esta posición son principalmente dos: a) difícilmente una defraudación tributaria pueda considerarse una lesión relevante del patrimonio del Estado; b) si la defraudación se produce al momento de la liquidación, entonces no se trata de una verdadera lesión al patrimonio, sino de una lesión a una expectativa patrimonial indeterminada.

<sup>64</sup> En efecto, si los casos de defraudación tributaria no son casos de agresión contra el patrimonio sino casos de atentado contra el *buen desempeño* de la función recaudadora, dicho pago no puede ser equiparado a la reparación del daño. A la luz del bien jurídico protegido, un comportamiento que solo consiste en no ingresar los tributos no constituye una de las acciones típicas de defraudación. Para la tipicidad, se exige el ocultamiento de información tributariamente relevante, es decir, se requiere *defraudar*. Por tanto, las acciones de reparación del bien jurídico no deberían necesariamente exigir el pago de la deuda tributaria.



El problema salta a la vista: a menos que se caiga en una tesis patrimonialista del delito de defraudación tributaria (en retirada),<sup>65</sup> el fundamento jurídico penal construido sobre la base de una teoría preventiva de la pena –si bien explica el carácter voluntario de la regularización– no encuentra un lugar cómodo para el requisito del pago. En efecto, si la posición institucionalista sobre el delito de defraudación tributaria (actualmente mayoritaria) quiere mantener un fundamento jurídico penal puro de la regularización, no podrá justificar el requisito del pago acudiendo al desistimiento ni a la reparación.<sup>66</sup> Es que el *buen desempeño de la función recaudatoria* (en tanto bien jurídico) no requiere el pago para ser “reparado”: para ello basta con que el sujeto reconozca el engaño a la Administración, poniendo a su disposición la información veraz a partir de la cual se hace, luego, la liquidación.<sup>67</sup> Esto ha generado que cierto sector de la doctrina se incline por adoptar un fundamento mixto del instituto.

### c. El fundamento mixto de la regularización tributaria

En virtud de lo anterior, parte de la doctrina se inclina por mantener una visión marcadamente institucionalista de la defraudación tributaria y, al mismo tiempo, asentar su fundamento en una teoría mixta.<sup>68</sup> En este esquema, el fundamento de la regularización tributaria quedaría estructurado como sigue:

+ ) *El fundamento jurídico-penal* es el centro de la regularización tributaria. Este, a su vez, puede reconducirse a dos institutos: el desistimiento voluntario de la tentativa y la especial reparación a la víctima, en este caso, “personificada” en la Hacienda Pública.<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> Incluso el propio Tribunal Supremo se inclina últimamente por la posición institucional (la STS 374/2017, ponente Varela Castro, niega la aplicación del art. 74.2 CP al delito fiscal, pues «no participa de esa naturaleza [patrimonial] por más que se trate de una infracción de deber con afectación al patrimonio de la Hacienda Pública»).

<sup>66</sup> Sobre el particular, CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, 2002, pp. 347 ss.; OCTAVIO DE TOLEDO y UBIETO, «Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria», *La Ley*, (8), 2000, p. 1474; QUERALT JIMÉNEZ, «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social», en DEL ROSAL BLASCO (dir.), *Empresa y Derecho penal*, (I), 1999, p. 183; SÁNCHEZ OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, pp. 101 ss., 108; entre otros.

<sup>67</sup> En este sentido, se ha afirmado que «[e]l hecho de que el actual art. 307.3 CP. condicione la exención de responsabilidad penal al pago de la deuda no resulta explicable en la idea de reparación, toda vez que ésta ya se produce con el completo reconocimiento»; cfr. BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016, p. 195.

<sup>68</sup> De *lege lata*, sostiene esta posición Bustos Rubio: «a la regularización subyace una fundamentación dual o mixta: (1) de tipo penal, y (2) de tipo político-fiscal». Sin embargo, de *lege ferenda*, el autor propone eliminar el requisito del pago de la deuda a fin de lograr un fundamento penal puro que evite la perversión del instituto; véase BUSTOS RUBIO, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2016, pp. 249 ss.

<sup>69</sup> Para determinar cuándo concurre un acto reparador, debe recordarse que el bien jurídico no es el patrimonio y que la conducta típica no se reduce a *no ingresar* los montos, por lo cual la reparación no exige el efectivo pago. Dado que el bien jurídico es la función recaudatoria y la conducta típica consiste en el ocultamiento de información relevante para la determinación de los tributos, para la reparación bastaría con el reconocimiento mediante una declaración rectificadora. Respecto de la conducta típica, Silva Sánchez –aludiendo al delito previsto en el art. 307 CP– entiende que el tipo penal exige que «el desconocimiento, y la consiguiente elusión, deben responder a una conducta fraudulenta», es decir, al «ocultamiento de los presupuestos del surgimiento de la deuda», agregando que «el mero hecho del impago de todo o parte de la cuota no supone realización del tipo»; cfr. SILVA SÁNCHEZ, «Allende de las fronteras de la ‘defraudación’ típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima», en ÁLVAREZ GARCÍA/COBOS GÓMEZ DE LINARES/GÓMEZ PAVÓN, *et. al.* (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, 2013, p. 886.

+) *El fundamento político fiscal*, sin embargo, también resulta necesario para dar forma definitiva al instituto. Sin ese fundamento fiscal, no sería posible explicar la exigencia legal del pago efectivo de la deuda tributaria.

La posición mixta adolece, desde mi punto de vista, de dos problemas centrales. El primero es estratégico: recurrir a la reparación para intentar fundamentar la regularización tributaria es, en mi opinión, difícil. Por un lado, utilizar la reparación y el desistimiento en forma conjunta produce una tensión importante, porque el centro de gravedad del desistimiento está en la voluntariedad –valor de acción–, mientras que el instituto de la reparación no exige esa característica (la reparación es posible hasta el momento del inicio del juicio oral). Al incorporar la reparación, perdemos de vista aquello que constituye la esencia del acto regularizador: la voluntariedad. En efecto, aún aceptando que el bien jurídico afectado es la función recaudatoria y que el fundamento de la reparación está en la utilidad de esa información (no en el pago), todavía tendremos que responder una pregunta importante: ¿por qué limitarnos al aporte *voluntario* de esa información? A pesar de que se hayan iniciado las actuaciones y el aporte de la información sea involuntario, si es veraz y completo, el reconocimiento seguiría siendo útil a ese propósito reparador.

En el segundo problema está, según creo, la debilidad principal de esta posición: su carácter mixto le obliga a retomar el fundamento fiscal. Criticar la posición fiscalista, por generar una instrumentalización intolerable del Derecho penal, para luego recurrir a una teoría mixta del fundamento de la regularización resulta contradictorio: con ello, la instrumentalización del ordenamiento punitivo para la recaudación fiscal entra nuevamente en escena. En una teoría mixta, se vuelve difícil encontrar un lugar cómodo para el requisito del pago sin caer en esa instrumentalización. Esta incomodidad explica la dualidad en la que incurre BUSTOS RUBIO: de *lege lata*, le concede un fundamento mixto al instituto, pero de *lege ferenda* propone eliminar el requisito del pago para poder volver al terreno seguro del fundamento penal puro. La propuesta no convence pues el legislador ha zanjado definitivamente la disputa doctrinal a favor de exigir el pago. Nuestra labor consiste en explicar de forma coherente la exigencia legal que, por otra parte, no ha hecho más que dar recepción legislativa a la opinión de la doctrina y jurisprudencia mayoritaria (antes y después de la reforma).

#### *Recapitulación*

Las teorías monistas sobre el fundamento del instituto son insatisfactorias, pues ninguna logra proporcionar una explicación armónica de todos los elementos de la regularización tributaria. Las teorías exclusivamente fiscalistas, por una parte, no pueden explicar el carácter voluntario del instituto, que es su esencia. Una fundamentación jurídico-penal asentada sobre una teoría preventiva (y mixta) de la pena, por otra, no resulta compatible con una posición institucionalista de la defraudación tributaria, pues no logra explicar el requisito del pago. Las teorías mixtas sobre el fundamento de la regularización tributaria, como de costumbre, acaban en contradicciones insalvables.

Sin embargo, existe una vía que no ha sido explorada: una fundamentación penal asentada sobre una teoría retributivo-comunicativa de la justificación de la pena. El punto siguiente constituye una reconstrucción de los elementos propios del instituto bajo la siguiente hipótesis de partida: la regularización tributaria es un equivalente funcional de la pena retributiva. Para fundamentar esa hipótesis, se intentará demostrar que este instituto no elimina el carácter injusto de la defraudación previa y que, por ser un equivalente funcional, su fundamento debe

ser jurídico penal (en concreto, debe estar vinculado a la justificación de las acciones punitivas).<sup>70</sup> Según creo, esta nueva imagen de la regularización tributaria nos proporciona no solo una base sólida para una mejor interpretación de los diversos elementos del instituto (y su consecuente aplicación a los casos concretos), sino que también explica de forma razonable su consecuencia central: la completa inhibición del derecho estatal a punir al autor de la defraudación.<sup>71</sup>

#### 4. La regularización tributaria como equivalente funcional de la *pena retributiva*

##### 4.1. Ubicación dogmática

A partir de la discusión anterior, se tomará aquí el siguiente punto de partida: la regularización no puede hacer desaparecer el injusto consumado de la defraudación tributaria.<sup>72</sup> La regularización constituye un comportamiento posterior al hecho delictivo cuya consecuencia jurídica consiste en inhibir la posibilidad de ejercer la pretensión punitiva estatal.<sup>73</sup> Conforme lo dicho, la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional aciertan al considerar que el instituto se limita a suprimir o excluir las consecuencias punitivas de un delito de defraudación tributaria.<sup>74</sup>

Sin embargo, tal categorización es todavía insuficiente pues, como afirma STRATENWERTH, con ello «*se ha dicho poco*»<sup>75</sup> o prácticamente nada. Es necesario proporcionar una respuesta sustantiva que sea capaz de ofrecer un motivo por el cual un comportamiento posterior al

---

<sup>70</sup> Una aclaración previa: dado que aquí las acciones punitivas se justifican en clave retributivo-comunicativa, la regularización se concibe como equivalente funcional de una pena *retributivamente fundada*. Esto quiere decir: para quien siga una teoría preventiva de la pena, la regularización puede que no constituya un equivalente funcional de la pena.

<sup>71</sup> Quedarán al margen de las consideraciones aquí realizadas las cuestiones relativas a los partícipes y a la defraudación tributaria como delito precedente del auto-blanqueo de capitales. Sobre esto último, véase *supra*, nota 16.

<sup>72</sup> Incluso los autores que le asignan el carácter de *acción contra-típica* o de un *elemento negativo del tipo*, equiparando el instituto a una especie de desistimiento post-consumativo, están haciendo un uso del término tipicidad en el sentido de un *tipo global de injusto*. El alcance que se le da a esta expresión no está claro, pero es evidente que no se reduce a la tipicidad en sentido estricto.

<sup>73</sup> La ley penal, que confiere ese derecho a punir, no constituye -en sentido estricto- ninguna norma. De dicho enunciado legal se extrae, en palabras de Binding, «*un derecho a la pena*», es decir, un derecho del Estado al ejercicio de una acción punitiva. Esto implica lo siguiente: pese a la existencia de un injusto culpable, el titular del *ius puniendi* puede *renunciar* o ver *inhibida* la posibilidad de ejercer su derecho a la punición. Esto no es más que una derivación de la importante conclusión inicialmente señalada por Binding: la norma de comportamiento prohíbe (o manda) mucho más de lo que la ley penal castiga; sobre el particular, ROBLES PLANAS, «Normas de conducta», *InDret*, (1), 2019, p. 9.

<sup>74</sup> La STC 73/2017, ponente Ollero Tassara, si bien referida en un principio a la inconstitucionalidad de la amnistía fiscal, refiere que: «*tampoco cabe admitir [...] que nos encontremos ante una situación similar a la de exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias [...]. En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias [...]*». Para un desarrollo extenso de por qué esta sentencia impediría considerar a la regularización tributaria como una causa de atipicidad o de justificación, véase ESPIGADO GUEDES, «Amnistía fiscal: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017», *Diario La Ley*, (9030), 2017.

<sup>75</sup> STRATENWERTH, *Strafrecht*, AT, 4ª ed., 2011, § 11, Nm. 71. En el mismo sentido FREUND-ROSTALSKI, AT, 3ª ed., 2019, § 9/8.

hecho, tal como la regularización tributaria, puede dar lugar a la supresión de la posibilidad del Estado de ejercer su derecho a la acción punitiva.<sup>76</sup>

Según creo, esa respuesta pasa por concebir al instituto como un *equivalente funcional de la pena retributiva*. Ahora bien, si se pretende que dicha caracterización tenga alguna posibilidad de éxito, es imprescindible establecer cuál es la prestación que la praxis punitiva desempeña y respecto de la cual el comportamiento regularizador resulta funcionalmente equivalente. Para esto es necesario dirigirnos, brevemente, al campo de la justificación de las acciones punitivas.

#### 4.2. El fundamento jurídico-penal: la justificación de la pena retributiva

##### a. La punición como praxis. Agencia, libertad y reactividad

El primer paso –y uno importante– es concebir al Derecho como una praxis colectiva,<sup>77</sup> esto es, una práctica a través de la cual se construye, de forma colectiva, un orden de libertades institucionalmente garantizado. En esta construcción colectiva, como veremos luego, el aporte de cada uno de los ciudadanos resulta fundamental. Lo importante ahora es destacar que, en tanto parte de una praxis colectiva, la acción punitiva estatal no es una acción aislada. Al contrario: su realización está enmarcada en un conjunto de prácticas reactivas, gobernadas por la idea rectora de la autodeterminación y sus proyecciones concretas; en particular, por el principio sinalagmático *libertad de acción – responsabilidad reactiva por las consecuencias*. En función de esa pertenencia, la justificación de la pena retributiva posee algunos caracteres comunes a todas esas prácticas dialógicas. A continuación, una breve mención sobre ellas:

(I) En primer lugar, todas esas prácticas son *agenciales*.<sup>78</sup> Los intervinientes en ella se definen como agentes, es decir, como sujetos que poseen capacidad de expresión comunicativamente relevante: su actuar –conforme o contrario a la norma– *siempre comunica*. En el caso de la praxis punitiva, esto se manifiesta en la propiedad común que subyace a la paridad conceptual delito-pena: “*quien comete un delito y quien le condena por ello a una pena tienen una cosa en común, a saber, su propiedad como agentes*”.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> La propuesta intenta contribuir, entonces, al llamado de atención formulado por SILVA SÁNCHEZ, «Dimensiones de la sistematicidad de la teoría del delito», en WOLTER/FREUND (eds.), *El sistema integral del Derecho penal*, 2004, en relación a la necesidad de proveer un mayor desarrollo teórico de todo aquello que sucede después del injusto culpable, ya sea que tenga implicancia o no para el delito en sentido estricto.

<sup>77</sup> Esto significa: no se proporciona una visión adecuada del Derecho cuando se lo concibe como un conjunto de normas jurídicas impuestas. El Derecho, en tanto praxis, es una construcción colectiva en la que las normas solo reflejan la cristalización momentánea y contingente de un orden de libertades efectivamente practicado.

<sup>78</sup> PAWLIK, *Normbestätigung und Identitätsbalance. Über die Legitimation staatlichen Strafens*, 2017, p. 51. Existe traducción al castellano a cargo de ROBLES PLANAS/PASTOR MUÑOZ/COCA VILA, *Confirmación de la norma y equilibrio en la identidad. Sobre la legitimación de la pena estatal*, 2019. En el mismo sentido, LESCH, *El concepto de delito*, 2016, p. 230, afirma que el carácter agencial forma parte del concepto de delito (al que considera una «expresión de sentido de una persona formalmente racional») y, en virtud de la relación funcional que mantienen, también del concepto de pena. Similar también, señalando que la descripción de la praxis punitiva comienza analizando la identidad comunicativa de aquellos que participan en ella; DUFF, *The Realm of Criminal Law*, 2018, p. 7.

<sup>79</sup> En idéntico sentido, PAWLIK, *Normbestätigung und Identitätsbalance. Über die Legitimation staatlichen Strafens*, 2017, p. 13 (*Wer handelt, der kommuniziert –quien actúa, comunica-*); EL MISMO, *Ciudadanía y*



Dado que el destinatario del reproche es un agente racional, el Estado tendrá la pretensión de entablar con él un diálogo ciudadano orientado al entendimiento,<sup>80</sup> *i.e.*, a la obtención de un acuerdo. En esta circunstancia radica el profundo potencial de reconocimiento intersubjetivo que subyace a toda teoría de tinte retributivo.<sup>81</sup>

(II) El segundo elemento tiene que ver con *la libertad de voluntad* como presupuesto pragmático. Todo ordenamiento jurídico construido sobre la idea de la autodeterminación personal de los agentes *presupone* la voluntad abstracta de la persona. No puede ser de otro modo pues ¿qué sentido tendría conceder al agente un espacio libre de actuación si no se asumiera primero que dicho sujeto goza de libertad de acción para ejercerlo?

Debe recordarse, sin embargo, que este presupuesto pragmático (*libertad de voluntad*) no es un hecho biológico sino un *producto cultural de atribución*: se trata de un concepto normativo que consiste en la capacidad de tomar decisiones de conformidad con las preferencias personales constitutivas de la identidad de un agente. Una vez asumida esa capacidad, el Derecho le garantiza al ciudadano un espacio de libertad para tomar decisiones y, como consecuencia, le exige que responda (de forma reactiva) por las alternativas de conductas elegidas al hacer uso de esa libertad de voluntad.

(III) La tercera propiedad se deriva de las dos anteriores y radica en el *carácter reactivo* de las acciones punitivas: una vez garantizada la libertad de actuación y entendida la acción como acto de comunicación, el ordenamiento llama al sujeto a responder por las orientaciones elegidas, esto es, le exige responsabilidad en términos reactivos.<sup>82</sup>

Si aplicamos este esquema interpretativo a las acciones delictivas y punitivas, se obtienen algunas precisiones. En primer lugar, ambas poseen un *denominador común*: un agente que actúa y, por tanto, comunica. En segundo término, en virtud de su carácter reactivo, la existencia misma de la acción punitiva depende de la acción delictiva. Dicho de otro modo:

---

*Derecho penal. Fundamentos de la teoría de la pena y del delito en un Estado de libertades*, 2016, p. 62: “el actuar [...] tiene siempre una dimensión comunicativa”.

<sup>80</sup> La praxis punitiva da por supuesta la existencia de una relación previa entre sujeto activo y pasivo del reproche, pues sin ese vínculo no hay posibilidad de formular reproche alguno. Ese vínculo, en lo que aquí interesa, es lo que comúnmente denominamos *ciudadanía*. Derecho penal es siempre derecho de ciudadanos. Entre otros, pero fundamental, PAWLIK, *Das Unrecht des Bürgers*, 2012. También DUFF, *The Realm of Criminal Law*, 2018. Sobre las distintas concepciones de ciudadano y sus repercusiones en la dogmática, CIGÜELA-SOLA, «El ciudadano y el excluido frente al Derecho penal. Los límites del ciudadano deliberativo de Günther y Kindhäuser y del ciudadano cooperativo de Pawlik», *InDret*, (2), 2017. Más recientemente, relacionando la legitimidad política de la pena con la idea de Estado prestacional, CIGÜELA-SOLA, *Crimen y castigo del excluido social. Sobre la ilegitimidad política de la pena*, 2019.

<sup>81</sup> Por esta circunstancia se excluye, de plano, la posibilidad de adoptar un esquema de acción estratégica en la que se utiliza al destinatario del reproche como objeto de táctica social, tal como sucede en una teoría preventivo especial de la pena. En el mismo sentido, PAWLIK, «Kritik der präventionstheoretischen Strafbegründungen», en ROGALL (ed.), *Festschrift für Hans-Joachim Rudolphi zum 70. Geburtstag*, 2004, pp. 213 ss.

<sup>82</sup> Si a los intervinientes se les atribuye libertad y, en consecuencia, su actuar siempre comunica, la idea de responsabilidad reactiva se vuelve una categoría conceptual *irreductiblemente relacional*. Desde esta perspectiva, como ha destacado Duff, la responsabilidad posee una estructura *triádica* que involucra al *destinatario* que es llamado a responder, al *sujeto* que formula el llamado y el *estatus* en virtud del cual se hace posible formular ese llamado. Véase DUFF, *Punishment, Communication and Community*, 2001, pp. 59 ss.; también PAWLIK, *Person, Subjekt, Bürger*, 2004, pp. 83 ss.; MAÑALICH, «Retribución como coacción punitiva», *Revista de Derecho y Humanidades*, (16-1), 2010, p. 53; EL MISMO, «Pena y ciudadanía», *Revista de Estudios de la Justicia*, (6), 2004, pp. 63 ss.



dado que se trata de discurso y respuesta, sin discurso previo, no hay respuesta. En tercer lugar, en función de la libertad de voluntad atribuida al agente, *el actuar delictivo* que es objeto de desaprobación y *el actuar punitivo* que se somete a justificación, consisten ambos en una elección.<sup>83</sup> Veamos esta cuestión con un poco más de detalle.

*b. El denominador común de las acciones delictivas y punitivas: su carácter comunicativo*

La emisión de una norma de comportamiento -por definición- divide el mundo del ciudadano en dos alternativas básicas de acción: cumplimiento vs incumplimiento de la norma.<sup>84</sup> Una vez adoptada la norma como esquema de atribución de sentido para las acciones del agente, cualquiera de las dos alternativas constituye una expresión normativamente relevante. En breve: *tanto quien acata como también quien infringe, comunica*. ¿Qué es lo que comunica en cada caso el ciudadano?

Dado que el Derecho penal es algo que se *construye* a partir de los comportamientos desplegados por los intervinientes, la toma de posición que se describe como *acatamiento* de la norma constituye una expresión comunicativa que tiene una relevancia significativa enorme. Con ese comportamiento, el ciudadano expresa una toma de posición favorable al mantenimiento del Derecho y, en esa medida, reconoce la fuerza vinculante de la norma de comportamiento, confirmando así, en sentido dinámico, el Derecho. Sobre esto volveremos luego.<sup>85</sup> Sin embargo, también es posible que, a la luz del esquema de sentido proporcionado por la norma, el comportamiento del ciudadano se describa como *incumplimiento* de la misma, es decir, como injusto culpable. Con este comportamiento, el ciudadano expresa su posición contraria al deber de cooperar en la construcción colectiva del estado de libertades institucionalmente garantizado. En este esquema, debe quedar claro que la dimensión penalmente relevante de las acciones viene dada por *el sentido* que le atribuimos a un sustrato, y no por el sustrato ontológico sobre el cual se atribuye el sentido.

En efecto, un mismo sustrato físico (*Geschehen*) admite una infinidad de descripciones, pero solo aquella descripción que se hace tomando como esquema de atribución de sentido a la norma de comportamiento permite atribuirle el carácter de hecho delictivo.<sup>86</sup>

<sup>83</sup> Nótese que el objeto de desaprobación y el objeto de justificación son las acciones (delictivas y punitivas, respectivamente) y no una entidad abstracta como “el delito” o “la pena”. Estas entidades son conceptos y, como tales, no se justifican ni se reprochan; *se construyen*. Lo único que puede ser objeto de una justificación son las *acciones*. Sobre esto no puedo extenderme aquí. Al respecto, véase KLEINIG, *Punishment and Desert*, 1973.

<sup>84</sup> Las normas, por definición, exhiben un carácter esencialmente contingente pues su cumplimiento por parte del destinatario es solo una de las posibilidades existentes. Toda norma es, por su naturaleza misma de norma, susceptible de ser infringida.

<sup>85</sup> Véase *infra*, punto 4.3.

<sup>86</sup> La *existencia* de la acción depende de la dimensión prospectiva de la norma de comportamiento: sin norma de comportamiento previa, no hay campo de sentido y, por tanto, la acción –entendida como sentido- *no existe* como tal, sino solo como sustrato ontológico indeterminado al que resulta posible asignarle múltiples sentidos. La *valoración* de esa acción –como correcta o incorrecta- es una tarea que solo puede hacerse a partir de la norma de comportamiento en su dimensión retrospectiva. Dicho con un ejemplo: el comportamiento de apretar el gatillo de una pistola puede ser descrito como un disparo maestro de un francotirador, como la venganza del honor familiar, como un acto de legítima defensa de terceros o como una acción constitutiva de homicidio. La atribución de uno de esos sentidos, entonces, nada tiene que ver con el sustrato en sí (que en todos los casos es el mismo), sino con el esquema normativo. En breve: una acción jurídico-penalmente relevante es una toma de posición del sujeto cuya

Conforme lo dicho, *el acatamiento* de la norma de comportamiento se interpreta como cooperación al mantenimiento de un determinado estado de libertades; *su infracción*, como incumplimiento de dicho deber de cooperación. Sin entrar en mayores precisiones sobre este concepto de injusto, ahora interesa destacar que, en todo ordenamiento jurídico penal, la realización del injusto culpable constituye el presupuesto necesario para que se vuelva operativa la disposición legal que habilita al Estado el ejercicio del *ius puniendi*. Al igual que la acción delictiva, la *acción punitiva* tampoco puede ni debe definirse desde lo fáctico externo (un sustrato ontológico que le viene dado previamente al Derecho penal).<sup>87</sup> La acción punitiva constituye aquí *el ejercicio de un derecho* estatal al *ius puniendi*, un hecho libre de su titular que, como toda acción, también comunica.<sup>88</sup> En términos más precisos: se trata de una toma de posición con la cual el Estado expresa que el vínculo, formalmente indisoluble, entre el goce de la libertad real y el deber de cooperar a su mantenimiento ha sido materialmente disuelto de modo culpable.

### c. Merecimiento y facultad de punición

La noción de merecimiento es central en toda teoría retributiva sobre la justificación de la pena. Sin poder entrar aquí en detalles, basta mencionar lo siguiente: en la versión retributivo-comunicativa, la comisión de un injusto culpable da lugar al merecimiento de reproche, lo cual representa una condición necesaria y suficiente para la imposición de la pena.<sup>89</sup> La suficiencia del merecimiento no implica, sin embargo, que dicha imposición deba concebirse como una consecuencia necesaria de la comisión de todo delito. Tal como hemos afirmado en el paso anterior, el enunciado legal solo concede *un derecho punitivo* al Estado, es decir, *lo faculta* al ejercicio de la acción punitiva.<sup>90</sup> De tal facultad se deriva, lógicamente, un deber correlativo que recae sobre el agente responsable y cuyo contenido consiste en tolerar la acción punitiva. Explicado a la inversa: cuando el autor toma posición frente a la norma de conducta y opta por

---

*existencia y valoración* (como correcta o incorrecta) solo es posible a la luz de una determinada norma de comportamiento.

<sup>87</sup> La restricción de un derecho (la imposición de un mal, si se quiere) es una existencia indeterminada («*reine Sein*») que no puede distinguirse de la nada pues, al mismo tiempo, puede ser todo: acto de guerra, privación ilegítima de la libertad, prisión preventiva, tortura, etc., dependiendo del campo de sentido que utilicemos para describirla. En breve: la restricción de derechos no es más que un proceso interpretable, un mecanismo de expresión comunicativa que solo adquiere *sentido punitivo* si se lo inserta en un determinado campo de sentido normativo.

<sup>88</sup> Concebir al enunciado legal como una norma de habilitación resulta incompatible con una visión *feuerbachiana* de la ley penal (como simple amenaza destinada a asegurar el cumplimiento de los deberes impuestos por la norma de comportamiento). El enunciado legal no puede asegurar, mediante amenaza, el cumplimiento del deber contenido en la norma de comportamiento, sencillamente porque la infracción de ese deber es el presupuesto necesario para que la disposición legal se haga operativa y haga nacer el deber de tolerancia punitiva que recae sobre el ciudadano

<sup>89</sup> Sobre el particular, MAÑALICH, «La pena como retribución», *Estudios Públicos*, (108), 2007, p. 152, quien aclara el sentido en el que se está usando aquí el término condición suficiente, según lo expuesto por MOORE, *Placing Blame*, 2010, pp. 173 ss.

<sup>90</sup> Cfr. BINDING, *Das Problem der Strafe in der heutigen Wissenschaft*, 1877, pp. 11-13. En idéntico sentido, PAWLIK, *Ciudadanía y Derecho penal*, afirma en p. 51: «*las infracciones del deber de cooperación [...] merecen pena –ciertamente, no en el sentido de que se tiene que imponer una pena, pero sí en el sentido de que tal pena se puede imponer–.*» Con claridad, MAÑALICH, *Revista de Derecho y Humanidades*, (16-1), 2010, p. 64: «*la punición es un “hecho libre” del titular del ius puniendi, [...] para el cual el delito solo constituye la fuente de un derecho subjetivo, correlativo al deber del penado [...] de tolerar la imposición y ejecución de la pena, pero no de un deber del propio Estado de castigar al responsable.*» Véase la nota siguiente.

el comportamiento contrario a Derecho, el enunciado legal hace posible transformar su original deber de cooperación al mantenimiento del Derecho –ahora de imposible cumplimiento- en un deber de soportar que el Estado ejerza su derecho a la acción punitiva y, con ello, materialice la prestación retributiva. En breve: ese *deber* de soportar la punición es el reflejo del *derecho* estatal a ejercer la coacción punitiva y, por eso, la imposición de pena se concibe aquí como un «*hecho libre*» de su titular y nunca como un deber en términos estrictos.<sup>91</sup>

Concebir a la acción punitiva como el ejercicio de un derecho (y no como un deber a imponer pena) resulta plenamente compatible con aceptar la centralidad de la noción de merecimiento, pues de la afirmación “*A merece Ø*” no se sigue necesariamente la afirmación “*alguien está obligado a garantizar que A reciba Ø*”.<sup>92</sup> En una retribución comunicativa, no todo injusto culpable acarrea necesariamente la imposición de una pena pues, en todo caso, la punibilidad del quebrantamiento imputable de una norma de comportamiento está sujeta, entre otras cosas, a la prestación funcional que genera. La pena es la consecuencia jurídica del delito, pero eso no quiere decir que dicha consecuencia se siga, de forma mecánica, a partir de la comisión del mismo. Para expresarlo con BINDING: «*los seres humanos castigan a seres humanos [en función de sus hechos], no los hechos en sí mismos*». <sup>93</sup>

#### *d. La prestación retributiva del reproche merecido*

En una teoría retributivo-funcional de la praxis punitiva, lo que se reprocha al agente es el quebrantamiento culpable de una determinada norma de comportamiento. En tanto acto comunicativo, la formulación de un reproche posee diversas dimensiones. Por un lado, se emite un determinado mensaje con el que se hace saber al destinatario del mismo que su comportamiento socava las relaciones susceptibles de ser mantenidas para con él, en tanto destruye las expectativas que conforman esas relaciones.<sup>94</sup> Por otro, posee también una dimensión ilocutiva; es decir, con la formulación de un reproche también se *hace* algo. Aquello que se hace con la formulación del reproche merecido, se denomina aquí *prestación funcional* de la pena retributiva.

Esa prestación funcional consiste en la *confirmación dinámica* del Derecho (concebido este como praxis colectiva). Por tanto, no se trata de poiesis o mantenimiento de un *status quo* (confirmación en sentido estático), sino *verdadera construcción dinámica a través del reconocimiento*. Esta prestación, es importante destacar, no debe entenderse como un efecto contingente (perlocucionario) de los actos punitivos,<sup>95</sup> sino como una consecuencia necesaria o

---

<sup>91</sup> Si existe un deber del Estado –en sentido estricto- en el ejercicio de la acción punitiva, dicho deber no deriva del enunciado legal. La ley penal, à la Binding, no es una norma imperativa sino una norma habilitante que regula la relación entre titular del *ius puniendi* y autor del supuesto de hecho contenido en ella. Por eso es que los enunciados legales compuestos por un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica punitiva, como advierte Robles Planas, no son normas en sentido estricto, pues no imponen directamente deberes (cfr. ROBLES PLANAS, «Normas de conducta», *InDret*, (1), 2019).

<sup>92</sup> Sobre el particular, BERMAN, «Modest Retributivism», *Faculty Scholarship*, (1496), 2016.

<sup>93</sup> BINDING, *Das Problem der Strafe in der heutigen Wissenschaft*, 1877, p. 11.

<sup>94</sup> Véase SCANLON, *Moral Dimensions: Permissibility, Meaning, Blame*, 2008, pp. 128 ss.

<sup>95</sup> En palabras de Pawlik, «*la decisión sobre si se aplica o no pena, no pertenece al ámbito de la poiesis, sino al de la praxis: no ‘sirve’ (dient) a la identidad colectiva (Selbstvergewisserung), a la respuesta a la pregunta: “¿qué queremos ser?”, sino que materializa o practica (vollzieht) esa identidad colectiva*»; cfr. PAWLİK, *Normbestätigung und Identitätsbalance. Über die Legitimation staatlichen Strafens*, 2017, pp. 52-53.

intrínseca (un efecto ilocutivo) de cada instancia de realización de la *praxis* punitiva;<sup>96</sup> donde esto significa: cada acto de punición co-constituye –o bien contribuye a dar forma a- una práctica colectivamente construida.<sup>97</sup> Desde esta perspectiva, lo que justifica la acción punitiva estatal es, en tanto reproche merecido por la comisión de un injusto culpable, aquello que se *hace* cuando se lo formula: *se confirma en sentido dinámico la Idea del Derecho* mediante la puesta en evidencia del carácter nulo de la acción delictiva.<sup>98</sup>

#### 4.3. La equivalencia funcional entre deber de cooperación y deber de soportar la punición

Previamente mencionamos la importancia que tiene, en una concepción del Derecho como *praxis* colectivamente construida, el comportamiento conforme a Derecho. Es momento de dar contenido a esa afirmación. Para ello, debe recordarse que todo ordenamiento normativo vincula a las personas a través de deberes y que, si no quiere ahogarse la libertad del individuo, el cumplimiento de tales deberes no puede garantizarse por pura coacción estatal.<sup>99</sup> Por el contrario, el ordenamiento –en tanto institucionalización de la libertad- solo puede volverse *real* a través del cumplimiento libre y voluntario de esos deberes por parte de los ciudadanos.<sup>100</sup> Por esa razón, al comportamiento descrito como *acatamiento* de esos deberes, se le atribuye intersubjetivamente un sentido determinado: se trata de una contribución al orden de libertad del cual el ordenamiento no es más que una expresión institucionalizada. En este esquema teórico, el cumplimiento de las normas por parte de los ciudadanos es el mecanismo de

---

<sup>96</sup> Para decirlo brevemente, ciertos actos comunicativos –por ejemplo Pedro le dice a Juan que cierre la puerta-, poseen una dimensión ilocutiva que es *aquello que se hace* cuando se lo formula. Independientemente de su contenido y del resultado (puede ser que, finalmente, Juan no cierre la puerta), el acto comunicativo de Pedro consiste en *dar una orden* a Juan. Ese efecto (ilocutivo) es algo intrínseco y necesario del acto: la orden existe en el mundo independientemente del contenido que tenga y de si resulta posteriormente cumplida o no.

<sup>97</sup> Ambos “momentos” (retribución de culpabilidad que declara lo nulo del delito – confirmación del Derecho) no pueden diferenciarse, pues lo segundo constituye el efecto ilocucionario de lo primero. Por esa razón, describir a la acción punitiva como (a) el ejercicio de un derecho estatal a retribuir culpabilidad o como (b) el cumplimiento de un deber de confirmar el Derecho, solo tiene una relevancia analítica y depende de cuál sea la dimensión del fenómeno punitivo que se pretenda enfatizar. Derecho a punir y deber de imponer pena no pueden distinguirse ni en virtud de una dimensión temporal ni tampoco en virtud de su contenido, sino solo en virtud del deber-derecho correlativo que generan (el primero recae sobre el condenado -deber de tolerar la acción punitiva-, mientras que el segundo corresponde al resto de los participantes de la *praxis* punitiva -la ciudadanía-). Véase MAÑALICH, *Revista de Derecho y Humanidades*, (16-1), 2010, p. 66.

<sup>98</sup> En sentido hegeliano propio: *Aufhebung*. En lenguaje hegeliano, el término alemán *Aufhebung* – traducido comúnmente como supresión- posee un significado más preciso y, también, de carácter doble: «significa tanto la idea de conservar, mantener, como, al mismo tiempo, la de hacer cesar, poner fin. El mismo conservar ya incluye en sí el aspecto negativo [...]»; cfr. HEGEL, *Ciencia de la lógica*. v. 1 (la lógica objetiva), Libro 1º (la doctrina del ser), Sec. 1ª, Cap. 1, C., n. 8. Traducción al castellano de Augusta y Rodolfo Mondolfo, 5ª ed., 1982.

<sup>99</sup> Esto presupone aceptar, con Silva Sánchez, que las normas de conducta son algo más que un mero manual de instrucciones. Las normas de comportamiento imponen verdaderos deberes a los destinatarios y es justamente por ello que el cumplimiento de las mismas evidencia «la dimensión contrafáctica [que esas normas]» poseen «al igual que en la pena»; SILVA SÁNCHEZ, *Normas y acciones en Derecho penal*, 2003, p. 29.

<sup>100</sup> En términos filosóficos: la creación de un clima de reconocimiento mutuo e inclusivo (como el que exige el Derecho) no puede quedar librado a lo institucional. La colaboración ciudadana es fundamental para su construcción. Similar, CIGÜELA SOLA, *Crimen y castigo del excluido social. Sobre la ilegitimidad política de la pena*, 2019, pp. 163 ss.



realización del Derecho por excelencia; dicho de un mejor modo: *tal comportamiento constituye el motor mediante el cual se pone en concordancia el concepto y la existencia del Derecho*.<sup>101</sup>

Por su parte, hemos dicho que un comportamiento *no conforme* a la norma se describe como elección de la alternativa contraria a dicha realización: lesión del Derecho en cuanto orden de libertad efectivamente practicado. La comisión de un injusto culpable implica la infracción de dicha norma, de manera tal que el deber, por ella impuesto, ha quedado ya irremediamente perdido. Frente a ello, dijimos, el enunciado legal transforma el deber de cooperación del ciudadano en un deber de tolerancia punitiva, de manera tal que la prestación de confirmación dinámica del Derecho debe materializarse, ahora, a través del cumplimiento del deber que ha surgido en reemplazo del deber infringido (esto es, el deber de soportar la acción punitiva).<sup>102</sup> Resulta fundamental advertir esta circunstancia: la mutación solo afecta el contenido material del deber, pero no a la prestación funcional que su cumplimiento materializa. En este sentido, el autor de un injusto culpable no pierde su carácter de ciudadano<sup>103</sup> y, por tanto, su deber de cooperación sigue vigente, solo que ahora se materializa mediante el cumplimiento de un deber de contenido diferente: un deber de tolerancia punitiva. En términos simples: *deber de seguimiento de la norma de comportamiento y deber de tolerancia punitiva materializan una y la misma prestación funcional*. La idea no es, al menos en su núcleo, nueva: a esto se refería ya con claridad MERKEL, al decir que:

*«Los culpables son aquí sujetos de una obligación jurídica, en virtud de la cual deben dejar caer sobre sí [...] estas consecuencias de los delitos. [...] Tal exigencia jurídica viene a colocarse en el lugar de aquella otra que el mismo delito contradice, y el conjunto de sus elementos debe ofrecer, [...], un equivalente de esta. [...] Pero la obligación correspondiente aparece como una obligación, transformada, de cumplir aquellas pretensiones primarias»*.<sup>104</sup>

<sup>101</sup> En Hegel, la Idea del Derecho es el producto de la voluntad libre de los ciudadanos responsables *ante y del* Derecho. En estos términos, *Derecho* no es más que la *existencia libre de la voluntad*. Hasta donde alcanzo, fue Silva Sánchez quien primero señaló en nuestra lengua la relevancia del comportamiento conforme a Derecho para la estabilización de expectativas como equivalente funcional de la pena. Véase, SILVA SÁNCHEZ *Normas y acciones en Derecho penal*, 2003, pp. 32-33. Pawlik afirma, en el mismo sentido, que *«solo es libre una actitud de lealtad ciudadana que no sea jurídicamente coercible»*; cfr. PAWLIK, *Person, Subjekt, Bürger*, 2004, p. 84. En idéntico sentido, MAÑALICH, *Revista de Derecho y Humanidades*, (16-1), 2010, p. 52, al afirmar: *«La consumación de la posibilidad del derecho –esto es, para decirlo con Hegel, la realización de su concepto en idea– depende de su concreción como orden efectivamente practicado, como ethos de una comunidad cuyos miembros identifican reflexivamente su voluntad particular con una voluntad que ahora se sabe general en tanto concretamente objetiva»*. A esto se refiere también Gerhardt al afirmar que *«el ciudadano que actúa legalmente representa de forma ejemplar la vigencia de las leyes»*; GERHARDT, *Partizipation: das Prinzip des Politik*, 2007, p. 343. En sentido contrario, MAYER, *Der Allgemeine Teil des Deutschen Strafrechts*, 1923, p. 35, n. 35, entiende que *«el seguimiento de la ley, el hecho del comportamiento conforme a Derecho, no es más que un fenómeno sociológico y psicológico que no resulta objeto de la ciencia jurídica»*.

<sup>102</sup> La coacción retributiva, por tanto, no está destinada a obtener el cumplimiento del deber originalmente impuesto por la norma de comportamiento, sencillamente, porque tal deber ha sido ya infringido y, además, porque dicha infracción culpable es el presupuesto necesario para que opere la norma de sanción que habilita la coacción. Dicho de otro modo: *«lo peculiar de la coacción jurídica punitiva es que ella interviene en un momento en que el cumplimiento del deber originario por parte del destinatario de la norma ya es imposible»*; cfr. MAÑALICH, *Revista de Derecho y Humanidades*, (16-1), 2010, p. 59. Véase también al respecto, LESCH, *La función de la pena*, 1999, pp. 25-26.

<sup>103</sup> La posibilidad de retirar la ciudadanía como forma de castigo por la comisión de delitos es, por ahora, algo extremadamente excepcional en la legislación y su legitimidad es ampliamente discutida. Agradezco al Prof. Ivó Coca Vila la aportación.

<sup>104</sup> MERKEL, A., *Derecho penal. Parte general*, 2004, pp. 177-178.



Esta idea ha sido recientemente desarrollada con mayor énfasis por diversos autores. PAWLIK ha afirmado en reiteradas ocasiones que la lesión al deber primario (concretizado en la norma de comportamiento) modifica el contenido de la obligación, pero que dicha modificación no afecta el hecho de que el cumplimiento de ambos deberes acaba produciendo una y la misma prestación.<sup>105</sup> En el mismo sentido, MAÑALICH concibe a estos dos deberes como equivalentes en relación a la prestación funcional que desempeñan.<sup>106</sup>

En resumen, según la justificación retributivo-comunicativa de la pena sostenida previamente, tres ideas parecen ser centrales: (I) El *ius puniendi* del Estado no es más que la expresión correlativa del deber de tolerancia a la punición: sin deber de tolerancia punitiva no existe facultad de ejercer el *ius puniendi*. (II) Dicho deber de tolerancia solo puede imponerse en virtud de que, mediante su cumplimiento, se materializa una determinada prestación: la confirmación dinámica del Derecho. (III) Esa prestación funcional no se logra exclusivamente (¡ni siquiera principalmente!) a través del cumplimiento del deber de tolerancia punitiva. Como hemos visto, en ello juega un papel principal el comportamiento ajustado a Derecho.<sup>107</sup>

A partir de este resumido marco teórico, pueden advertirse ya las *dos tesis* que sustentarán la posición sostenida en relación a la regularización tributaria. [a] Una vez surgido el deber de tolerar la acción punitiva, existen conductas alternativas del agente a las que puede ser atribuida, intersubjetivamente, la capacidad de materializar idéntica prestación funcional (es decir, confirmación dinámica del Derecho). La estructura de fundamentación de esta tesis toma como punto de partida lo siguiente: si el comportamiento inicialmente cooperativo del agente cumple esa función (contribución a la praxis jurídica), no hay por qué negársela al comportamiento posterior al hecho delictivo.<sup>108</sup> [b] Cuando el agente lleva adelante esta clase de conductas, su deber de tolerancia punitiva deja de ser exigible o disminuye; de forma tal que el Estado pierde o ve reducido su derecho a la formulación del reproche (el *ius puniendi* que es su expresión correlativa). Dicho de otro modo: la presencia de un equivalente funcional de la pena provoca que el Estado vea *inhibida o reducida* la posibilidad de ejercer el *ius puniendi*.

---

<sup>105</sup> «[c]on la lesión a su deber primario de lealtad, se modifica en realidad el contenido de la obligación del autor a un deber secundario: el autor tiene que tolerar ahora que a su costa se confirme la indisolubilidad del vínculo entre el disfrute de la libertad y la satisfacción del deber de lealtad»; PAWLIK, *Person, Subjekt, Bürger*, 2004, pp. 90-91. En su última contribución, decisivamente afirma: «los tribunales, al confirmar la autoridad que la norma lesionada por el delincuente tiene para la autocomprensión de la comunidad jurídica, **acaban produciendo la misma prestación** que los ciudadanos cuyo comportamiento es, desde un principio, conforme a Derecho»; PAWLIK, *Normbestätigung und Identitätsbalance*, 2017, p. 54. El destacado es propio.

<sup>106</sup> En efecto, sostiene: «lo que así tiene lugar es la sustitución de la prestación ya fallida por un equivalente, a saber, por la prestación consistente en tolerar la ejecución de la pena»; MAÑALICH, *Revista de Derecho y Humanidades*, (16-1), 2010, p. 60.

<sup>107</sup> La realidad misma del Derecho, dijimos, depende de que el quebranto de las normas se mantenga en niveles de excepcionalidad.

<sup>108</sup> Si el comportamiento cooperativo del agente es el mecanismo de realización del Derecho por excelencia, el momento en que dicho comportamiento tiene lugar es irrelevante a los efectos de su capacidad prestacional. No existen razones de peso contra la afirmación de que una conducta posterior al hecho delictivo pueda ser interpretada como equivalente funcional de la pena retributiva. La existencia de instituciones jurídicas que repercuten en la sanción imponible por el delito cometido, incluidas tanto en la parte general (desistimiento de la tentativa, arrepentimiento activo, confesión, etc.) como en ciertas figuras típicas de la parte especial (regularización tributaria, evitación de propagación de incendios, etc.) evidencian esta circunstancia.

#### 4.4. La naturaleza de la regularización tributaria: un equivalente funcional de la pena retributiva

Al inicio de esta contribución, por una parte, asumimos una posición institucionalista respecto del delito de defraudación tributaria. Tal posición revela una consonancia armónica con la concepción del injusto como infracción del deber de cooperación al mantenimiento del estado de libertades. Por otra parte, conforme a la teoría retributivo-comunicativa desarrollada en el punto anterior, también afirmamos que, una vez cometido el injusto culpable, el enunciado legal transforma el contenido material del deber exigido al ciudadano. La prestación funcional se materializa ahora mediante el cumplimiento de una obligación materialmente distinta, a saber, el deber de soportar la acción punitiva. La particularidad de la defraudación radica en que el legislador ha introducido, en el enunciado legal respectivo, una disposición según la cual el agente **«será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años... salvo que hubiere regularizado...»**. Lo que propongo es más bien simple y consiste en considerar la fórmula legislativa **«será castigado... salvo que hubiere regularizado»** como un instituto propio de la norma de sanción. Esto significa: la institucionalización legislativa de una alternativa de comportamiento que, si bien tiene un contenido material distinto al deber de soportar la acción punitiva, puede considerarse funcionalmente equivalente.

Dicho de forma concreta: el comportamiento voluntario de regularizar (hacer una declaración rectificativa -mediante un procedimiento altamente formalizado que se lleva cabo ante el Estado- y pagar la cuota tributaria -junto con los intereses de demora y los recargos-) resulta funcionalmente equivalente al cumplimiento del deber de soportar la acción punitiva. Y tal equivalencia funcional se fundamenta en que ambos (regularización – deber de soportar la pena) se interpretan –intersubjetivamente- como el *reconocimiento positivo de la norma previamente quebrantada por el autor*.<sup>109</sup>

Concebir la regularización tributaria como un equivalente funcional de la pena retributiva produce cambios importantes en los elementos del instituto. En concreto, voluntariedad (causas de bloqueo), reconocimiento de la deuda y la exigencia del pago adquieren aquí una nueva dimensión, pues ya no están bajo el espectro lumínico de la norma de comportamiento, sino que se llenan de contenido a partir de la función atribuida a la norma de sanción. Según creo, esos cambios ayudan a que la regularización tributaria encuentre un lugar más cómodo dentro del sistema punitivo, de manera tal que la aplicación práctica del instituto y, en consecuencia, la resolución de los casos resulte más satisfactoria.

##### *a. El carácter voluntario del comportamiento regularizador. Las causas de bloqueo como factores coercitivos*

Si se considera a la regularización tributaria como un equivalente funcional de la pena retributivo-comunicativa, la voluntariedad adquiere un papel central, pues debe recordarse que el Derecho, en este esquema, no es más que el producto de la voluntad *libre y racional* de los sujetos que intervienen en su construcción y desarrollo.<sup>110</sup> Por esa razón, el núcleo de la regularización tributaria está en el común denominador de las dos acciones que la componen

<sup>109</sup> Debe recordarse que, desde el punto de vista hegeliano, es precisamente ese reconocimiento positivo lo que constituye el núcleo de su “justificación objetiva” de la pena.

<sup>110</sup> Véase *supra*, punto 4.2.

(reconocimiento y pago de la deuda): su carácter voluntario.<sup>111</sup> La pregunta clave es, entonces: ¿qué significa que este comportamiento sea voluntario y cuándo deja de serlo?

Una respuesta consistente a esa cuestión no ha sido desarrollada por la doctrina en el ámbito de la regularización tributaria, limitándose a concebir las causas de bloqueo como *requisitos negativos*. Fuera de esa consideración y hasta donde alcanzo, la doctrina especializada no menciona más que dos cuestiones básicas sobre la idea de voluntariedad. En relación a la primera, la opinión es unánime: la voluntariedad de la regularización es un concepto que, indefectiblemente, requiere ser normativizado y no equiparado a la ausencia de motivos abyectos.<sup>112</sup> Entendido como equivalente funcional de la pena, esta premisa resulta compartible, pues tampoco los motivos abyectos o egoístas por los cuales el ciudadano se comporta conforme a Derecho son relevantes para atribuirle, desde el punto de vista intersubjetivo, capacidad contributiva. La segunda ha sido recientemente mencionada por LANDERA LURI: «*la voluntariedad [...] se identifica [...] con la ausencia de coacción*».<sup>113</sup> Entender la voluntariedad como ausencia de coacción es un primer paso, pero no nos da una idea suficiente y acabada de lo que el requisito significa.<sup>114</sup> La pregunta sigue en gran parte vigente: ¿qué significa que el comportamiento sea *libre y voluntario*?

A diferencia de lo que sucede respecto de la regularización tributaria, esta pregunta ha sido clave en materia de desistimiento de la tentativa. Por ello -sin entrar en profundidad en esta cuestión- creo que puede ser fructífero recurrir a algunas de las ideas desarrolladas respecto de este instituto dogmático. El carácter libre de una acción, en el sentido que aquí interesa y puesto en palabras de AMELUNG, «*describe una posibilidad socialmente garantizada de actuar sin el influjo indeseado de otros sujetos o de otros factores de influencia*».<sup>115</sup> Por tanto, para afirmar que una conducta es producto de una voluntad libre resulta preciso indicar: [a] *las acciones* para las cuales se le garantiza al sujeto libertad; como también [b] *los factores* cuya *influencia* debe ser eliminada para que esas acciones puedan ser consideradas libres y voluntarias.<sup>116</sup> A partir de aquí, AMELUNG distingue dos cosas: por un lado, *el estado de independencia* que ciertos modos de actuación ostentan respecto de determinados «*factores coercitivos*» (lo que denomina «*libertad de*» o «*Freiheit wovon*»); por otro, *la capacidad del sujeto* para ejercer la acción que se supone voluntaria por ser producto de ese estado (a lo cual denomina «*libertad para*» o «*Freiheit wozu*»).

<sup>111</sup> Véase *supra*, punto 2.

<sup>112</sup> BRANDARIZ GARCÍA, *Estudios Penales y Criminológicos*, (24), 2003, pp. 87 ss., IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, 2003, p. 308. Este alejamiento, a pesar de lo sugerido por ciertos autores, no implica un problema para toda fundamentación penal del instituto ni tampoco para su categorización como equivalente funcional de la pena. Tal normativización solo se encuentra en tensión con la fundamentación jurídico penal cuando se adopta una tesis preventivo especial positiva de la pena. En el mismo sentido, IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, 2003, pp. 178 ss., entiende que la normativización de la voluntariedad no es obstáculo para continuar afirmando una fundamentación jurídico-penal de la cláusula de regularización.

<sup>113</sup> LANDERA LURI, *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas. Acciones contratípicas*, 2018, pp. 122 s.

<sup>114</sup> En referencia al desistimiento, pero en idéntico sentido, AMELUNG, «Zur Theorie der Freiwilligkeit eines straffreierenden Rücktritts vom Versuch», *ZStW*, (120), 2008, p. 221; EL MISMO, «Grundsätzliches zur Freiwilligkeit der Einwilligung des Verletzten», *NStZ*, (6), 2006, pp. 317 ss.

<sup>115</sup> AMELUNG, *ZStW*, (120), 2008, p. 222.

<sup>116</sup> La distinción proviene de Welzel y fue utilizada en el ámbito del desistimiento de la tentativa por GUTMANN, *Die Freiwilligkeit beim Rücktritt vom Versuch und bei Tätigen Reue*, 1963, p. 140; y luego en el ámbito del consentimiento justificante por AMELUNG, *NStZ*, (6), 2006, p. 318.

En este marco, *voluntario* es aquel acto para cuya realización el agente ostenta un cierto estado de independencia con respecto a determinados factores coercitivos.

Si se toma como ejemplo el juicio de culpabilidad, la «*libertad de*» es generalmente especificada por los ordenamientos jurídicos, mediante el establecimiento de factores coercitivos. Tales factores, perturban la libertad necesaria para que la acción del agente pueda ser caracterizada –a los fines de la culpabilidad– como voluntaria. Por su parte, en este caso, la «*libertad para*» se refiere a la *capacidad* que tiene el agente de cumplir con las normas jurídicas sin verse obstaculizado por la presencia de esos factores.

Traslademos este esquema a la regularización tributaria: para considerarla voluntaria se requiere (a) especificar las *acciones* para las cuales el sujeto debe gozar de una libertad garantizada, así como también (b) los *factores coercitivos* que deben estar ausentes para que dichas acciones se consideren voluntarias. A diferencia de lo que ocurre con el desistimiento de la tentativa,<sup>117</sup> en el caso de la regularización tributaria resulta que el legislador español sí ha especificado ambas cuestiones: las *acciones* son el *reconocimiento y pago* de la deuda, mientras que los *factores coercitivos* vienen representados por aquello que la doctrina denomina «*causas de bloqueo*». De las acciones nos ocuparemos luego. Aquí lo importante es dejar claro lo siguiente: el establecimiento de “causas de bloqueo” que restringen la posibilidad de regularizar significa, simplemente, que el legislador ha especificado los factores coercitivos respecto de los cuales las acciones *podrían no exhibir* el estado de independencia requerido (*libertad de*) y, en consecuencia, el sujeto no ejercería esa acción de forma libre (*libertad para*). A *contrario sensu*, si el comportamiento del agente tiene lugar en ausencia de la influencia material de esos factores coercitivos, necesariamente debe considerarse voluntario y se le concede el efecto regularizador.

Entendidas las causas de bloqueo como factores coercitivos que irritan la voluntariedad del acto, es preciso revisar la posición estrictamente formalista sostenida por la doctrina y jurisprudencia dominante. En mi opinión, la *conurrencia formal* de un factor coercitivo no anula (automáticamente) la posibilidad de regularización tributaria. Concebirlas como *límite temporal* estrictamente formal no es del todo acertado, pues no resulta consecuente con el carácter voluntario que constituye el eje del comportamiento regularizador. Si la regularización es un equivalente funcional de la pena retributiva, entonces las denominadas “causas de bloqueo” no representan límites temporales estrictos –*deadlines*–, sino *factores coercitivos* cuya concurrencia *puede* perturbar el carácter voluntario del comportamiento regularizador. Su concurrencia meramente formal no basta para eliminar la voluntariedad de la regularización, pues la disminución de libertad del agente no se produce, *ipso facto*, con su simple advenimiento. Lo dicho, debe advertirse, no significa reemplazar la notificación formal por conocimiento material, sino encontrar un sistema equilibrado para ambas cuestiones.

A partir de esta nueva perspectiva, según creo, el procedimiento para afirmar el carácter voluntario del comportamiento bien podría llevarse a cabo en dos pasos: el primero consiste en analizar la *conurrencia objetiva* de un factor coercitivo; el segundo, en establecer si tal concurrencia se ha materializado en una *influencia concreta* sobre la conducta del defraudador. De esta manera, el carácter voluntario del comportamiento no solo puede afirmarse en

---

<sup>117</sup> El legislador determina –de forma genérica– los comportamientos a realizar (abandono de la ulterior ejecución o impedimento de la consumación), pero no los factores coercitivos que irritarían la voluntariedad de esas acciones.

ausencia objetiva de factores coercitivos, sino también por la ausencia de influencia material de los mismos sobre el comportamiento regularizador. Brevemente: si el elemento clave de la regularización –en tanto equivalente funcional de la pena– está en su carácter voluntario y las causas de bloqueo son factores coercitivos que pueden afectar el carácter libre de la acción, entonces su mera concurrencia objetiva no excluye, *per se*, el carácter voluntario de esas conductas. Es posible que, en caso de concurrencia formal del factor coercitivo, el sujeto acredite que dicha presencia objetiva no se ha visto materialmente reflejada en su comportamiento (*i.e.*, que no se ha materializado como un factor de influencia jurídicamente relevante).

Por tratarse de factores especialmente previstos y de carácter eminentemente formal, esto será difícil de acreditar, en especial en aquellos casos donde el factor coercitivo se produce en sede administrativa mediante la notificación de la existencia de actuaciones administrativas. Sin embargo, no se trata de supuestos meramente teóricos, pues existen casos en donde el sujeto comparece ante la Administración y declara su voluntad específica de regularizar, pero sin poder aportar todavía los datos necesarios acerca de la defraudación cometida, comprometiéndose a aportarlos cuando le sea factible.<sup>118</sup> Si luego de expresar claramente su voluntad de regularizar pero antes de que formalmente se produzca dicha regularización, se presenta un factor coercitivo, sería posible acreditar que dicho factor no ha ejercido una influencia material sobre la voluntariedad. Si así lo hiciera, entonces el comportamiento también debe considerarse una regularización voluntaria.

Más problemático resulta el caso inverso, a saber, la ausencia *formal* del factor coercitivo que concurre con la presencia material de conocimiento de su existencia por parte del autor de la defraudación. Me refiero a los casos en los que el autor ha tomado conocimiento de que existen factores coercitivos por otra vía distinta a las previstas en el art. 305.4 CP.<sup>119</sup> La pregunta es qué hacer cuando el sujeto tiene conocimiento material sobre la concurrencia de los factores distorsivos, pero realiza actos de regularización *antes* de que se curse la notificación formal. Aquí caben, en principio, dos respuestas posibles:

(I) Si se considera que la estructura de análisis de la voluntariedad –compuesta por dos pasos– es de carácter *rígida*, entonces tales actos deberán considerarse, en todo caso, voluntarios y constitutivos de regularización. En efecto: si la única forma de llegar al paso dos es haber obtenido una conclusión positiva en el paso uno, entonces solo existe posibilidad de entrar a considerar la influencia material del factor coercitivo cuando este concurre formalmente. Esto es precisamente lo que hace la doctrina mayoritaria al entender las causas de bloqueo como un catálogo cerrado.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> Una situación parecida tuvo lugar ante el Tribunal Económico Administrativo Central el día 28 de abril de 1993 (véase LANDERA LURI, *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas. Acciones contratípicas*, 2018, p. 101). También puede pensarse en los casos en que la Administración *da por notificado formalmente* al sujeto.

<sup>119</sup> Salvo para el caso de interposición de querrela o denuncia, en la que el texto legal parece no requerir notificación.

<sup>120</sup> En este sentido, la STS 746/2018, ponente Del Moral García, señala en su argumento tercero que «Un requerimiento o notificación formal resulta imprescindible para que opere la causa de bloqueo. El sujeto ciertamente podría haber llegado a conocer el inicio de las actuaciones inspectoras por una vía distinta, y regularizar con urgencia antes de recibir la notificación oficial. Pese a no existir espontaneidad, en ese supuesto deberá respetarse el resultado desincurador porque lo señala así la ley en pro de la seguridad jurídica».



(II) Si se considera, por el contrario, que la estructura de análisis es *flexible*, entonces podrían existir casos en los que, pese a la no concurrencia formal de un factor coercitivo, los actos de regularización se consideren ineficaces por haberse visto materialmente perturbado su carácter voluntario.

En mi opinión, creo que sería posible inclinarse por una estructura flexible siempre que la carga de la prueba se haga recaer sobre quien alega la falta de voluntariedad del comportamiento regularizador del agente. Esta solución resultaría coherente con el hecho de conceder al autor de la defraudación la posibilidad de que, pese a la concurrencia formal del factor coercitivo, pruebe que su regularización fue voluntaria (que el factor coercitivo no ha perturbado materialmente su voluntariedad). En términos simples: así como la concurrencia formal de un factor distorsivo no le impide al agente demostrar que su regularización fue voluntaria, la *no* concurrencia formal de los mismos tampoco impide al Estado demostrar su efectiva influencia material.

De hecho, esto es precisamente lo que hace la normativa alemana, en tanto el § 371.(2).2 [Abgabenordnung] establece que no se libera de pena cuando la autoridad haya descubierto total o parcialmente el hecho delictivo (elemento objetivo) y el sujeto tuviera conocimiento de ello (elemento subjetivo) o que, en función de una razonable apreciación de las circunstancias, pueda concluirse que *debió tener conocimiento de ello* (normativización del elemento subjetivo). La normativización concede a la Administración la posibilidad de demostrar que, pese a no haber sido formalmente notificado de la existencia de las actuaciones, el autor (en función de las circunstancias fácticas del caso) *debió tener conocimiento* de que el hecho delictivo había sido total o parcialmente descubierto. La norma pretende asegurar el carácter verdaderamente voluntario del instituto, por lo que en este caso, a pesar de no haber sido notificado formalmente, la regularización no se considera voluntaria.<sup>121</sup>

En suma, inclinarse por una estructura flexible permitiría acreditar la influencia material de un factor coercitivo a pesar de su no concurrencia formal. Desde el punto de vista práctico, esto impediría ciertas consecuencias político criminales insatisfactorias, como las que reveló el caso Neymar.<sup>122</sup> Al mismo tiempo, se cerraría la puerta de la regularización a los defraudadores que, teniendo conocimiento material sobre la existencia de las actuaciones, realizan maniobras dilatorias dirigidas a evitar que la notificación de las mismas se haga efectiva. Por último, al

---

<sup>121</sup> También sugiere una interpretación de las causas de bloqueo más acorde a la legislación alemana, MARTÍNEZ BUJÁN, *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, 1995, p. 183.

<sup>122</sup> En el verano del año 2013, con ocasión del fichaje del futbolista Neymar, el FC Barcelona realizó una serie de negocios jurídicos que aparentaban ser operaciones mercantiles con ciertas sociedades administradas por el padre del jugador. En verdad, tales sociedades operaban como intermediarias y las supuestas operaciones mercantiles no eran más que los pagos que el FC Barcelona realizaba al jugador en concepto de retribuciones laborales, pero que de esa forma se fragmentaban para mantener oculta la verdadera suma de la retribución laboral, eludiendo así el impuesto sobre la renta de no residentes. Luego de haberse presentado una denuncia *contra el presidente y los directivos* del FC Barcelona por los delitos de apropiación indebida y administración desleal, en febrero de 2014 el Ministerio Fiscal instó la investigación, produciéndose la imputación de la *persona jurídica* FC Barcelona el día 20 de febrero de 2014. Cuatro días después de la imputación, el FC Barcelona efectuó el ingreso extemporáneo de las retenciones por una suma de más de 13,5 millones de euros. El FC Barcelona –en tanto persona jurídica– fue condenado, pero se vio beneficiado por la atenuante de reparación del daño. Por el contrario, los directivos inicialmente denunciados fueron exonerados de responsabilidad penal porque se consideró que, a su respecto, se trataba de una regularización tributaria realizada de forma “voluntaria”, pues dichas personas físicas no habían sido hasta ese momento imputados y “no se apreciaba ninguna causa de bloqueo”.

concebir la regularización como un comportamiento funcionalmente equivalente al deber de soportar la acción punitiva, debe tratarse de un comportamiento estrictamente personal. Con ello se podría impedir que la impunidad de la regularización tributaria alcance al *administrador defraudador* (punible en función del art. 31 CP) que fue posteriormente suplantado por el *administrador regularizador* (quien llevó adelante la regularización tributaria por nombre y cuenta de la empresa).<sup>123</sup>

#### *b. El reconocimiento de la deuda*

El reconocimiento y pago de la deuda constituyen las dos acciones que, según el legislador, se requieren para la regularización tributaria. Concebido el instituto como equivalente funcional de la pena retributiva, la pregunta es la siguiente: ¿qué características tienen o deben tener esas acciones, a las que se les atribuye intersubjetivamente la capacidad de realizar la prestación funcional tradicionalmente asignada al cumplimiento del deber de tolerancia punitiva?

El esquema aquí propuesto obliga a modificar la interpretación sobre el acto de reconocimiento que hace el obligado tributario. Este acto no debe entenderse como el cumplimiento extemporáneo del deber originariamente impuesto por la norma de comportamiento. Aquí, tal conducta permite evidenciar la comisión del delito mediante el reconocimiento de su consecuencia central: la deuda tributaria. Se trata de la realización de un acto, conforme a Derecho, mediante el cual el autor de la defraudación *reconoce* la comisión de un injusto culpable y determina los contornos fácticos del mismo. Lo que debe hacer el autor es seguir el procedimiento formal para presentarse ante la Administración, hacerle saber cuándo y cómo ha sido por él defraudada, así como también cuáles son las consecuencias de dicha defraudación. Esto podría explicar, de forma más coherente, el cambio legislativo efectuado: el objeto del reconocimiento no es la cuota tributaria (ese era el objeto del inicial deber de cooperación), sino la deuda tributaria (cuota tributaria, intereses de demora y demás recargos) originada por la comisión del delito tributario anterior. Este objeto, en tanto incluye intereses y recargos, solo puede existir en virtud de la previa comisión de una defraudación. Quien reconoce la existencia de una deuda tributaria, mediante regularización, está revelando el origen de esa deuda: la existencia de un delito de defraudación tributaria. No se trata de requisitos que se refieran al original deber de cooperación, sino de una declaración veraz que pone en evidencia cómo se manipularon previamente los datos relevantes para la tributación.

Es a partir de esta línea que deben interpretarse las exigencias de veracidad, precisión y completitud del reconocimiento y desde donde puede exigirse un mayor grado de formalidad al procedimiento de la regularización. Lo que el agente debe reconocer en forma *veraz y completa* es la *deuda tributaria producto del fraude* a la Administración. La clave de este acto no está en la utilidad que pueda presentar en términos fiscales, sino en la comunicación socialmente relevante, por parte del autor, de que ha cometido un injusto culpable merecedor de pena. En este sentido, el reconocimiento de la deuda se asimila más al instituto de la confesión (y no al

---

<sup>123</sup> Agradezco al Prof. Ricardo Robles haber puesto de relieve esta cuestión. Esta problemática requiere determinar primero quién es el obligado tributario, qué relación existe entre dicho obligado y los administradores y cuál es el fundamento por el cual se puede castigar a los administradores por los hechos del obligado tributario. La consideración detallada de estas cuestiones ameritaría un trabajo independiente.

de la reparación) pues, tal como afirma SILVA SÁNCHEZ, la confesión «*contiene un importante elemento simbólico de negación del delito y, en esa medida, muestra una dimensión comunicativa (de reafirmación del Derecho)*».<sup>124</sup>

### c. El pago

Los esquemas de fundamentación de la regularización tributaria previamente analizados resultan, en este punto, deficitarios: ninguno de ellos logra explicar, de forma coherente, la exigencia del pago de la deuda tributaria.

Quienes sostienen el fundamento fiscal puro, afirman que este acto resulta innecesario para conceder la exoneración de pena.<sup>125</sup> Aquellos que se pronuncian en favor de un fundamento jurídico penal y participan de la visión patrimonialista de la defraudación, equiparan el pago con la reparación del daño a la víctima del art. 21.5 CP. Ya hemos visto que esta equiparación entre reparación y regularización tributaria resulta difícil de sostener, pues el legislador no requiere la voluntariedad para considerar viable la reparación como atenuante de la pena. Por su parte, quienes entienden que el bien jurídico protegido por el delito de defraudación es el correcto desempeño de la función recaudadora, conceden en general un fundamento mixto a la regularización (penal-tributario). En esta línea, el pago solo puede fundamentarse como mecanismo de recaudación y, por tanto, implica una instrumentalización del Derecho Penal. Por esta razón, dentro del sector funcionalista, algunas voces abogan por eliminar este requisito. Sin embargo, la propuesta en este punto no es convincente: la regularización tributaria no puede quedar reducida a un reconocimiento de la comisión de un delito. El instituto requiere que el deber cumplimentado por el autor del delito tributario, de forma voluntaria y mediante un procedimiento altamente formalizado, incluya ambas cuestiones: reconocimiento y pago. Ambos elementos deben encontrar un lugar coherente y armónico en la interpretación del instituto.

Concebida la regularización como equivalente funcional de la pena retributiva, el pago debe contemplarse desde una dimensión diferente. Recuérdese que, una vez cometido el delito de defraudación tributaria, el enunciado legal transforma el deber originario en un deber de soportar la acción punitiva.<sup>126</sup> En el delito de defraudación tributaria, hemos dicho, la regularización desempeña el papel de alternativa institucionalmente reconocida a ese deber de soportar la punición; es decir, la regularización no pertenece a la dimensión de la norma de comportamiento, sino a la norma de sanción. Dado que el pago es un elemento de la regularización, su objetivo no está en la protección de bienes jurídicos: el pago no es una reparación destinada a salvaguardar un bien jurídico determinado.

---

<sup>124</sup> SILVA SÁNCHEZ, *Malum passionis. Mitigar el dolor del Derecho penal*, 2018, p. 123. Esta orientación parece encontrar un mejor lugar donde acomodar el reconocimiento, en tanto la esencia de la confesión radica también en su carácter voluntario y espontáneo, pues ese comportamiento debe realizarse *antes* de conocer el culpable que el procedimiento se dirige contra él. Según GARRO CARRERA, *Atenuantes de reparación y confesión. Equívocos de la orientación utilitaria*, 2008, p. 101, «*La operatividad de la atenuante de confesión se halla supeditada a un especial valor de la conducta del infractor. [...] Lo decisivo es que la confesión se produzca en tiempo oportuno y que revista una cierta espontaneidad*».

<sup>125</sup>Cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, 2002, pp. 93 ss. Esto no significa que estos autores pretendan dejar impago el tributo. Solo se dice que, desde una perspectiva funcionalista del bien jurídico, lo verdaderamente relevante es la información para la determinación de la deuda, no el pago de la misma.

<sup>126</sup> Véase, *supra*, punto 4.3.

Como parte de un instituto que pertenece a la norma de sanción, cuya justificación se ha asentado aquí en una teoría retributivo-comunicativa de la praxis punitiva, el pago no puede vincularse a la función tributaria. El pago de la deuda tributaria constituye, conforme lo aquí desarrollado, un requisito que *garantiza la capacidad expresiva* del comportamiento funcionalmente equivalente, es decir, debe contemplarse como un requisito derivado de la teoría expresivo-comunicativa de la pena. En esta línea, la *pregunta genérica* es la siguiente: ¿por qué es necesario exigir ciertos requisitos al comportamiento para atribuirle, intersubjetivamente, la capacidad de desempeñar la prestación retributiva? La *pregunta específica*: ¿por qué el *pago* de la deuda es una de esas exigencias en el caso de la regularización tributaria?

Respecto de la pregunta genérica, la respuesta radica en el déficit estructural de credibilidad que, en virtud de la previa infracción al deber de cooperar, tiene todo comportamiento posterior al hecho. En breve: dado que el sujeto ya ha expresado -mediante la violación de la norma de comportamiento- una toma de posición contraria al deber de cooperar en la construcción de la praxis colectiva, este nuevo comportamiento aparece, desde el punto de vista comunicativo, como contradictorio. Por esa razón, para asignarle capacidad expresiva plena, el legislador rodea de ciertos formalismos y exigencias a la conducta.

Asumido que la prestación retributiva consiste en la confirmación dinámica (auténtica realización) del Derecho, la pregunta por la exigencia del pago en la regularización tributaria puede precisarse un poco más: ¿por qué el pago voluntario de la deuda es requisito necesario para interpretar a la regularización como comportamiento capaz de llevar hacia delante (*vollziehen*) la praxis colectiva que llamamos Derecho? En tanto equivalente funcional de la pena retributiva, la exigencia del pago está destinada a garantizar la credibilidad del mentís formulado por el agente. En este sentido, mediante el pago, el autor refuerza la credibilidad de su toma de posición, pues se desprende de los bienes que simbolizan el exceso de libertad que él mismo se ha arrogado, de forma antijurídica, mediante la defraudación. La credibilidad aumenta porque el autor elimina de su esfera de libertad aquello que posee apariencia de legalidad pero es antijurídico, de manera tal que *hace coincidir la situación fáctica con lo verdaderamente jurídico de su patrimonio*.

Valga el siguiente parangón: el ciudadano que, parado en la plaza pública, grita: *¡la norma del homicidio no vale para mí!*, no infringe la norma de comportamiento y, por tanto, no lesiona (en sentido penalmente relevante) la vigencia del Derecho. La toma de posición contraria al deber de cooperación solo interesa en la medida en que dicha toma de posición tenga lugar mediante la infracción de la norma de comportamiento. Del mismo modo, una vez que el sujeto ya ha tomado posición contraria al deber de cooperación -mediante el quebrantamiento culpable de la norma-, el legislador ha entendido que un mero reconocimiento de la infracción no resulta suficiente para que tal comportamiento posterior sea intersubjetivamente interpretado como capaz de desempeñar la prestación retributiva. Al menos no con la intensidad suficiente para lograr inhibir por completo la facultad punitiva del Estado.

Una pregunta adicional es si esa coincidencia fáctica se podría lograr mediante un medio distinto a la entrega de dinero a la administración. Formulado de otro modo: si lo relevante es que el agente acomode *fácticamente* su patrimonio a lo jurídicamente exigido, ¿por qué le exigimos que entregue el dinero a la administración? Un defraudador anarco-capitalista, como parte de su desprecio al Estado, podría argumentar que un acomodo fáctico de su patrimonio se

logra también si, en lugar de entregárselo a la Administración, quema el dinero.<sup>127</sup> En definitiva, la pregunta aquí es si *el modo* en que el agente materializa ese acomodo fáctico resulta o no relevante para concederle, a su comportamiento, el estatus de equivalente funcional.

En mi opinión, la respuesta a esta cuestión no puede ser más que afirmativa. Los equivalentes funcionales de la pena retributiva no encuentran fundamento en la facticidad pura -en este caso la disminución del patrimonio del autor- sino en la capacidad comunicativa que esa disminución fáctica tiene. Nuevamente, no se trata de sustrato sino de sentido asignado a un sustrato. Y para que dicha asignación de sentido pueda tener lugar, existen un conjunto de condiciones que no pueden obviarse. Un ejemplo cinematográfico puede ser esclarecedor: si un tercero priva de libertad al autor de un delito (frente a la inacción del Estado), aun cuando sea durante el tiempo de la condena que le correspondería, dicha privación de libertad no puede entenderse como equivalente funcional de la pena sino como delito de privación ilegítima de libertad.<sup>128</sup> El procedimiento estatal y formal dispuesto por el legislador, tanto para las acciones punitivas como para sus equivalentes funcionales institucionalizados, resulta constitutivo del sentido comunicativo que dichas acciones poseen. Sin ese marco institucional y formal, el sentido punitivo no existe como tal.

Aclarado esto, el requisito del pago adquiere pleno sentido, en tanto se trata de un acto a través del cual el agente pone en conformidad con el Derecho aquello que constituye -en todo ordenamiento asentado sobre la idea autodeterminación- un símbolo indiscutible de la libertad jurídicamente garantizada: el patrimonio. Con el acto de acomodar [de manera voluntaria y siguiendo el procedimiento establecido para ello] su propia esfera de libertad a lo reconocido por el Derecho, el autor *expresa la indisolubilidad formal del vínculo entre el disfrute de la libertad y la cooperación en el mantenimiento de la misma*. En los términos ya expresados: *pone en concordancia el concepto con la existencia del Derecho*. Por esta razón, el reconocimiento y el pago son necesarios para afirmar que la regularización tributaria y el cumplimiento del deber de soportar la acción punitiva consiguen una y la misma prestación: confirmación dinámica de la praxis jurídica.

Así las cosas, *con el reconocimiento y pago de la deuda tributaria* -siempre que se realice mediante los canales institucionalizados previstos para ello- *el autor expresa que el ordenamiento jurídico continúa siendo (¡también para él!) un espacio de racionalidad práctica institucionalizada en el que alcanzar la libertad real*. Tanto es así, que el agente ha delineado los contornos fácticos del hecho delictivo cometido y ha acomodado voluntariamente su esfera de libertad -mediante la modificación fáctica de uno de los símbolos indiscutibles de la misma- a lo que resulta jurídicamente exigido. Con ello, el autor demuestra que todavía se puede contar con su contribución a la Idea del Derecho; en palabras de Hegel, a la *«libertad, conformada en realidad de un mundo»*.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Agradezco al Dr. Ivó Coca Vila la observación.

<sup>128</sup> *El secreto de sus ojos*, 2009, Dir. Juan José Campanella.

<sup>129</sup> *«Freiheit, zur Wirklichkeit einer Welt gestaltet»*; HEGEL, «Enzyklopädie der philosophischen Wissenschaften III», en EL MISMO, *Werke* (n. 62), p. 303. La cita ha sido tomada de PAWLIK, *Normbestätigung und Identitätsbalance*, 2017, p. 35, n. 158.



## 5. Conclusiones

1. El estado de la cuestión doctrinal, respecto de la naturaleza jurídica y el fundamento de la regularización tributaria, presenta deficiencias importantes.

### 1.1. En relación con la naturaleza jurídica del instituto:

+ Afirmar que se trata de un elemento negativo del tipo, acarrea numerosos problemas dogmáticos (prescripción, error, etc.) y transforma la figura típica en una omisión de garante por injerencia derivada de un acto atípico. Su comprensión como caso de *desistimiento post-consumativo*, por su parte, presenta dos problemas fundamentales: [a] duplica innecesariamente los conceptos de injusto (un injusto *aparente o provisionalmente consumado* y un injusto *definitivamente consumado*). No se advierte que tal duplicación presente muchas ventajas, pues el injusto aparente no es *tan aparente* (es el injusto relevante para la prescripción, la participación punible y las acciones justificadas) y, por tanto, la regularización (como causa de exclusión del segundo tipo de injusto) tiene como único efecto impedir la aplicación de pena (por lo que, en sus consecuencias, no difiere del tradicional planteo); [b] duplica también los desistimientos posibles, generando contradicciones valorativas (si la regularización es un desistimiento *post-consumativo*, nunca podría tener consecuencias más beneficiosas que el desistimiento *pre-consumativo*).

+ La regularización tributaria, como causa de exclusión de la antijuridicidad, es un instituto lógicamente imposible: una permisón y el correspondiente deber de tolerancia que generaría para los terceros (aun cuando sea fundado en solidaridad) no pueden tener origen en la realización previa y dolosa de una acción típica por parte del mismo agente autorizado.

+ Tampoco se trata de una causa de extinción de la responsabilidad penal, pues estas nada tienen que ver con el comportamiento voluntario del agente.

+ Afirmar que constituye una causa de supresión de la pena es, por último, tan correcto como vacío de contenido.

### 1.2. En relación al fundamento de la regularización tributaria:

+ El fundamento fiscal no puede explicar el carácter voluntario de la regularización.

+ El fundamento penal, siempre que se lo asiente en una teoría preventiva (y mixta) de la pena, no resulta compatible con una posición institucionalista de la defraudación tributaria y tampoco puede explicar adecuadamente la exigencia del pago.

+ Las teorías mixtas, por su parte, generan contradicciones insalvables.

2. El artículo propone una reconstrucción del instituto bajo la hipótesis de que: [a] su naturaleza jurídica es la de ser un *equivalente funcional de la pena retributiva* (no elimina el carácter de injusto culpable de la previa defraudación, pero inhibe la posibilidad estatal de imponer pena por tal delito); y [b] su fundamento, por tratarse de un equivalente funcional de la pena, debe ser obtenido a partir de una teoría de la justificación de la praxis punitiva en clave retributivo-comunicativa.

3. Para la justificación retributivo-comunicativa de la praxis punitiva, es primordial comprender el Derecho como una construcción dinámica y colectiva (una praxis agencial). En este marco. El Derecho, como orden de libertad efectivamente practicado, solo es posible a

través del cumplimiento, libre y voluntario por parte de los intervinientes, de los deberes impuestos por las normas de comportamiento. Por esa razón, el *acatamiento voluntario* de tal norma representa una contribución fundamental: es el mecanismo por el cual se pone en concordancia *el concepto y la existencia* del Derecho. Su infracción, el incumplimiento del deber de cooperación que denominamos injusto culpable.

4. Una vez infringido el deber de cooperación (cometido el delito), la confirmación dinámica de tal praxis jurídica debe producirse de otro modo. Para ello, la norma de sanción transforma el original deber de cooperación en un deber de soportar la punición estatal. Esto significa: la prestación funcional de las acciones punitivas, en tanto acto comunicativo de reproche, consiste en la *confirmación dinámica* de la praxis colectiva. No se trata de mantener, sino de *contribuir en la construcción* del Derecho a través del reconocimiento recíproco. Si se toma como punto de referencia la prestación retributiva, comportamiento conforme a Derecho y deber de tolerancia punitiva son, entonces, funcionalmente equivalentes. En este marco, se abre la puerta para considerar otros casos de equivalencias funcionales.

5. La regularización tributaria se concibe como la institucionalización legislativa de un comportamiento materialmente distinto pero funcionalmente equivalente al deber de soportar la acción punitiva. Cumplida la prestación funcional mediante la regularización, ese deber de soportar la punición deja de ser exigible (o disminuye), por lo que el Estado pierde (o ve reducida) la facultad de ejercer la acción punitiva.

6. Concebir la regularización tributaria como equivalente funcional de la pena nos provee una justificación y explicación más armónica de los requisitos del instituto:

6.1. Se reconoce el papel central de la voluntariedad (el Derecho no puede ser *real* si no es el producto de una voluntad *libre y racional*). Tal juicio de voluntariedad requiere precisar: [a] *las acciones* («libertad para»/«Freiheit wozu»); [b] *los factores coercitivos* respecto de los que las acciones deben exhibir un estado de independencia («libertad de»/«Freiheit wovon»). Las acciones son “reconocimiento y pago” de la deuda. Los *factores coercitivos* son las denominadas *causas de bloqueo*. La posición estrictamente formalista debe matizarse y favorecer la formulación de un juicio de voluntariedad mediante una estructura dual y flexible (*concurrencia objetiva e influencia material concreta*). Esto daría lugar a dos casos de discordancia: [a] *concurrencia formal* del factor coercitivo pero ausencia de influencia material sobre la regularización (que deberá ser acreditada por el agente); [b] *ausencia formal* del factor coercitivo pero influencia material de su existencia sobre la regularización (que deberá ser acreditada por el Estado).

6.2. El reconocimiento y pago de la deuda son las acciones exigidas por el legislador a fin de que el comportamiento pueda desempeñar la prestación retributiva. No se trata de un cumplimiento extemporáneo del deber originario, sino de mecanismos de expresión objetivada para suplir el déficit de credibilidad intrínseco del mentís que supone la regularización tributaria. Reconocimiento y pago de la deuda tributaria pueden considerarse expresión de una voluntaria contribución a la construcción del espacio de racionalidad práctica institucionalizada (que llamamos Derecho) como mecanismo para alcanzar la libertad real. Con el reconocimiento, el autor de la defraudación admite la comisión de un injusto culpable y determina sus contornos fácticos mediante el esclarecimiento de su consecuencia central: la deuda tributaria. El pago, por su parte, incrementa la credibilidad de la toma de posición

favorable al Derecho y, con ello, refuerza la capacidad expresiva del comportamiento funcionalmente equivalente. La credibilidad aumenta porque el autor hace coincidir la situación fáctica con lo verdaderamente jurídico y, con ello, pone en concordancia el concepto con la existencia del Derecho.

## 6. Bibliografía

ALONSO GALLO (2013), «El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (34), pp. 15 ss.

ÁLVAREZ MORENO (1996), «Los delitos contra la Seguridad Social», *Revista Tribuna Social*, (67), pp. 38 ss.

AMELUNG (2008), «Zur Theorie der Freiwilligkeit eines strafbefreienden Rücktritts vom Versuch», *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, (120), pp. 205 ss.

————— (2006), «Grundsätzliches zur Freiwilligkeit der Einwilligung des Verletzten», *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, (6), pp. 317 ss.

BACIGALUPO ZAPATER (2013), «La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007», *Diario La Ley*, (8076).

————— (2000), *Principios de Derecho penal. Parte general*, 4ª ed., Akal, Madrid.

————— (1997), «El delito fiscal», en DEL ROSAL BLASCO (ed.), *Estudios sobre el nuevo Código penal de 1995*, Tirant lo Blanch, Valencia.

BERMAN (2016), «Modest Retributivism», *Faculty Scholarship*, (1496).

BINDING (1877), *Das Problem der Strafe in der heutigen Wissenschaft*, 1ª ed., Alfred Holder, Viena.

BLOY (1976), *Die dogmatische Bedeutung der Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe*, Duncker & Humblot, Berlín.

BRANDARIZ GARCÍA (2003), «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», *Estudios Penales y Criminológicos*, (XXIV), Cursos e Congresos, (143), Servizo de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela.

BUSTOS RUBIO, (2016) *La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social*, Tirant lo Blanch, Valencia.

————— (2015), «Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad», *Estudios Penales y Criminológicos*, (XXXV), pp. 189 ss.

CEFFINATO (2017), *Vollendungsumkehr und Wiedergutmachung*, Mohr Siebeck, Tubinga.

CHAZARRA QUINTO (2002), *Delitos contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia.

CHOCLÁN MONTALVO (2016), *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2ª ed., Bosch, Barcelona.

CIGÜELA-SOLA (2019), *Crimen y castigo del excluido social. Sobre la ilegitimidad política de la pena*, Tirant lo Blanch, Valencia.

———— (2017), «El ciudadano y el excluido frente al Derecho penal. Los límites del ciudadano deliberativo de Günther y Kindhäuser y del ciudadano cooperativo de Pawlik», *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, (2), 2017.

COCA VILA (2016), *La colisión de deberes en Derecho penal. Concepto y fundamentos de solución*, Atelier, Barcelona.

———— (2019), «Protección de las Haciendas Públicas y la Seguridad Social», Tema 17, en SILVA SÁNCHEZ (dir.)/ROBLES PLANAS (coord.), *Lecciones de Derecho penal económico*, Atelier, Barcelona.

DAVID (2009), *El desistimiento de la tentativa. Repercusiones prácticas del fundamento de su impunidad*, Marcial Pons, Buenos Aires.

DE LA MATA BARRANCO (2016), «El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones viejas y nuevas, todavía controvertidas», *Revista General de Derecho Penal*, (26).

DE VICENTE REMESAL (1985), *El comportamiento postdelictivo*, Secretariado de publicaciones de la Universidad de León.

DEMETRIO CRESPO (2016), «Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero», *Revista General de Derecho Penal*, (26).

DUFF (2018), *The Realm of Criminal Law*, Oxford University Press, Oxford.

———— (2007), *Answering for Crime. Responsibility and Liability in the Criminal Law*, Hart Publishing, Oxford.

———— (2001), *Punishment, Communication and Community*, Oxford University Press, Oxford.

ESPIGADO GUEDES (2017), «Amnistía fiscal: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017», *Diario La Ley*, (9030).

FARALDO CABANA (2000), *Las causas de levantamiento de pena*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FERRÉ OLIVÉ (2018), *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FREUND/ ROSTALSKI (2019), *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Personale Straftatlehre*, 3ª ed., Springer Verlag, Berlín.

GARCÍA ARÁN (2011), «Reparación a la víctima y mediación en la delincuencia económica», en MUÑOZ CONDE/LORENZO SALGADO/FERRÉ OLIVÉ, *et. al.* (dirs.), *Un Derecho penal comprometido. Libro Homenaje al Prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, Tirant lo Blanch, Valencia.

GARRO CARRERA (2008), *Atenuantes de reparación y confesión. Equívocos de la orientación utilitaria*, Tirant lo Blanch, Valencia.

GERHARDT (2007), *Partizipation: das Prinzip des Politik*, Beck, Múnich.

GÓMEZ LANZ (2013), «Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria. La declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del art. 305 del Código Penal mediante LO 7/2012», *Revista de Derecho penal y Criminología*, extraordinario, (1), pp. 53 ss.

GUTMANN (1963), *Die Freiwilligkeit beim Rücktritt vom Versuch und bei Tätigen Reue*, Heitmann & Co., Hamburgo.

HEGEL (1982), *Ciencia de la lógica*, v. 1 (la lógica objetiva). Trad. de Augusta y Rodolfo Mondolfo, 5ª ed., Solar, Buenos Aires.

IGLESIAS RÍO (2003), *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia.

JAKOBS (1997) «El desistimiento como modificación del hecho», en EL MISMO, *Estudios de Derecho Penal*; trad. de Peñaranda Ramos, Suárez González y Cancio Meliá, Civitas, Madrid, pp. 325 ss.

————— (1991), *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre*, Walter de Gruyter, Berlín.

KLEINIG (1973), *Punishment and Desert*, Martinus Nijhoff, La Haya.

LANDERA LURI (2018), *Excusas absolutorias basadas en conductas positivas postconsumativas. Acciones contratípicas*, Tirant lo Blanch, Valencia

LESCH (2016), *El concepto de delito*, Marcial Pons, Buenos Aires.

————— (1999), *La función de la pena*, Dykinson, Madrid.

MOORE (2010), *Placing Blame*, Oxford Scholarship Online, Oxford.

MAÑALICH (2010), «La retribución como coacción punitiva», *Revista Derecho y Humanidades*, (16), v.1, pp. 49 ss.

————— (2007), «La pena como retribución», *Estudios Públicos*, (108), pp. 117 ss.

————— (2005), «Pena y ciudadanía», *Revista de Estudios de la Justicia*, (6), pp. 63 ss.



MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ (2019), *Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte especial*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

————— (1996), *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, Tecnos, Madrid.

MARTÍNEZ ESCAMILLA (1994), *El desistimiento en Derecho penal. Estudio de algunos de sus problemas fundamentales*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

MARTÍNEZ HORNERO (1997), «Delito fiscal y regularización tributaria», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (170), pp. 3 ss.

MAYER (1923), *Der Allgemeine Teil des Deutschen Strafrechts*, C. Winter, Heidelberg.

MENDES DE CARVALHO (2007), *Punibilidad y delito*, Reus, Madrid.

MERKEL (2004), *Derecho penal. Parte general*, B de F, Buenos Aires.

MERINO JARA (2016), «El delito fiscal y la administración tributaria», en GEMMA PATÓN GARCÍA (coord.), *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Valencia, pp. 163 ss.

MUÑOZ CUESTA (2013) «La reforma del delito Fiscal operada por la LO 7/2012», *Revista Aranzadi, Doctrinal*, (11), pp. 37 ss.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (2000), «Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria», *La Ley*, (8), pp. 1474 ss.

ORCE/TROVATO (2008), *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769*, Abeledo Perrot, Buenos Aires

PALERMO (2006), *La legítima defensa. Una revisión normativista*, Atelier, Barcelona.

PASTOR/COCA VILA (2015), *¿Administración desleal mediante la creación del riesgo de sanciones para el patrimonio administrado? Un análisis dogmático a la luz del art. 252 del Proyecto de Reforma del Código Penal de 4 de Octubre de 2013*”, *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, (1), 2015.

PAWLIK (2017), *Normbestätigung und Identitätsbalance. Über die Legitimation staatlichen Strafens*, Nomos Verlag, Baden-Baden.

————— (2016), *Ciudadanía y Derecho penal. Fundamentos de la teoría de la pena y del delito en un Estado de libertades*, Atelier, Barcelona.

————— (2012), *Das Unrecht des Bürgers*, Mohr Siebeck, Tubinga.

————— (2007) «Strafrechtswissenschaftstheorie», en PAWLIK (ed.), *Festschrift für Günther Jakobs*, Heymann, Colonia, Berlín, Múnich.

————— (2004) *Person, Subjekt, Bürger*, Duncker & Humblot, Berlín.

————— (2004) «Kritik der präventionstheoretischen Strafbegründungen», en ROGALL (ed.), *Festschrift für Hans-Joachim Rudolphi zum 70. Geburtstag*, Hermann Luchterhand, Neuwied, pp. 213 ss.

PÉREZ FERRER (2008), *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código Penal español*, Dykinson, Madrid.

POZUELO PÉREZ (2003), *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Tirant lo Blanch, Valencia.

QUERALT JIMÉNEZ (2015), *Derecho penal español. Parte Especial*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

————— (1999) «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social», en DEL ROSAL BLASCO (dir.), *Empresa y Derecho penal (I)*, Colección Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.

————— (1995) «Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal (LO 6/1995, 29 de junio)», *Economist & Jurist*, (16), pp. 61 ss.

ROBLES PLANAS (2019) «Normas de conducta», *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, (1), 2019.

————— (2012), *Límites al Derecho penal. Principios operativos en la fundamentación del castigo*, Atelier, Barcelona.

————— (2006), *Garantes y Cómplices*, Atelier, Barcelona.

ROXIN (2006), *Strafrecht. Allgemeiner Teil. v. I: Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre*, Beck, Múnich.

————— (2006) *Strafrecht. Allgemeiner Teil. v. II: Besondere Erscheinungsformen der Straftat*, Beck, Múnich.

SÁNCHEZ-OSTIZ (2002), *La exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.

SANCINETTI (2004), *Fundamentación subjetiva del ilícito y desistimiento de la tentativa*, Hammurabi, Buenos Aires.

SCANLON (2008), *Moral Dimensions: Permissibility, Meaning, Blame*, Harvard University Press, Cambridge.

SCHMIDHÄUSER (1984), *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Studienbuch*, Mohr, Tubinga.

SILVA SÁNCHEZ (2018) *Malum passionis. Mitigar el dolor del Derecho penal*, Atelier, Barcelona.

————— (2013), «Allende de las fronteras de la ‘defraudación’ típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima», en ÁLVAREZ GARCÍA/COBOS GÓMEZ DE LINARES/GÓMEZ PAVÓN, *et. al.* (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 883 ss.

————— (2004) «Dimensiones de la sistematicidad de la teoría del delito», en WOLTER/FREUND (eds.), *El sistema integral del Derecho penal. Delito, determinación de la pena y proceso penal*, Marcial Pons, Barcelona.

————— (2003), *Normas y acciones en Derecho penal*, Hammurabi, Buenos Aires.

————— (1998), *Consideraciones sobre la teoría del delito*, Ad-Hoc, Buenos Aires.

STRATENWERTH (2000), *Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat*, Carl Heymanns, Colonia-Berlín- Bonn-Múnich.

WILENMANN (2017), *La justificación de un delito en situaciones de necesidad*, Marcial Pons, Madrid.

WILFERT (2015), *Strafe und Strafgesetzgebung im demokratischen Verfassungsstaat*, Mohr Siebeck, Tubinga.

ZÜRCHER (2014), *Zur Legitimation der Strafe*, Mohr Siebeck, Tubinga.