

HIS PROVIDE ET PRO...

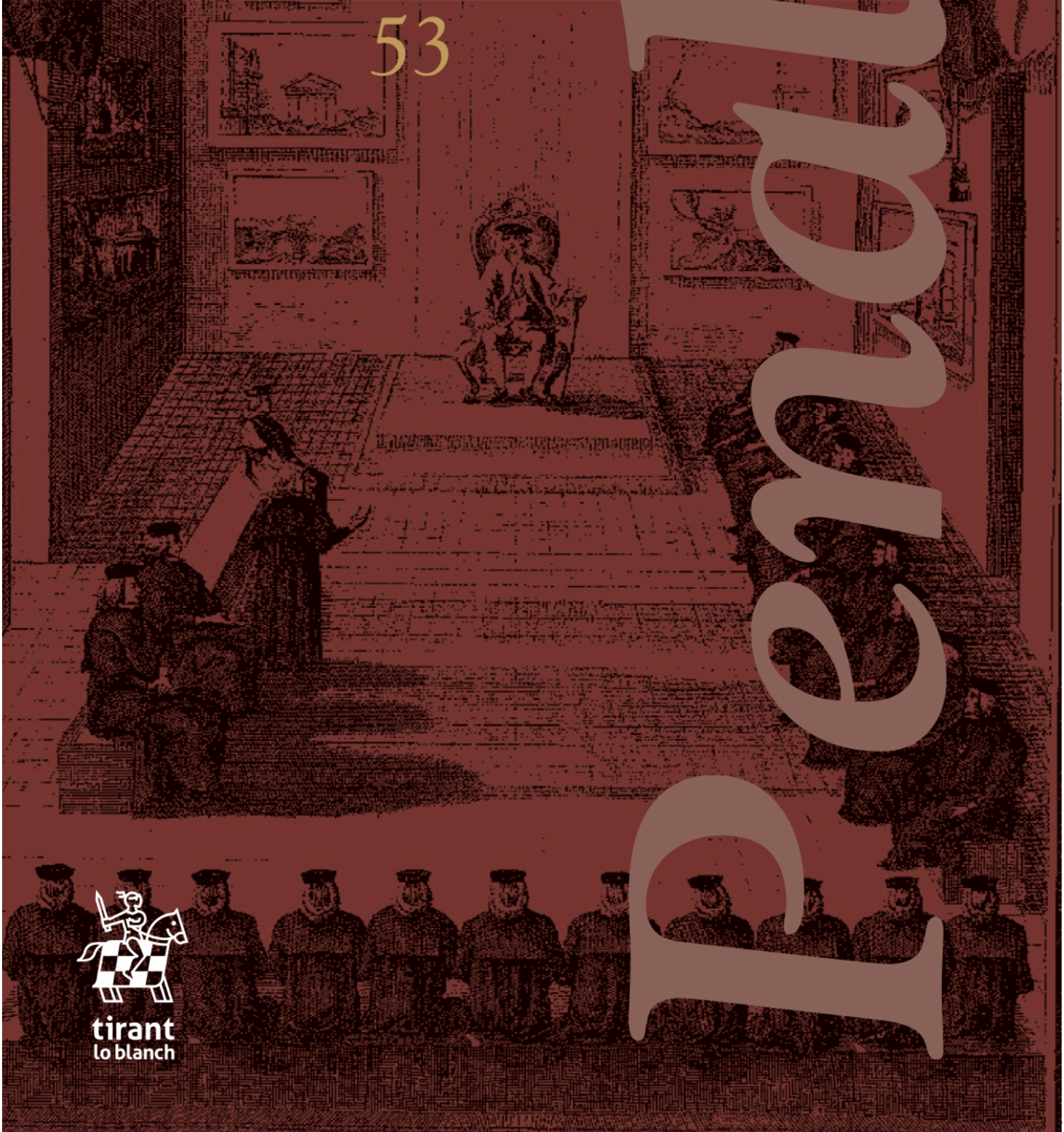
INCLUYE ACCESO  
A LA VISUALIZACIÓN  
ONLINE DEL FONDO  
COMPLETO DE  
LA REVISTA

# Revista

Enero 2024

53

# Renal



tirant  
lo blanch



# Revista Penal

Número 53

## Sumario

---

### Doctrina:

– La lucha contra la corrupción en la Unión Europea a través de la OLAF y la Fiscalía Europea, por <i>Álvaro Alzina Lozano</i> .....	5
– Sobre la protección penal del medio ambiente. Especial referencia al ecocidio, por <i>Ignacio Berdugo Gómez de la Torre</i> .....	22
– Política criminal del Código Penal frente a los hechos delictivos perpetrados con relevancia femenina, por <i>Emiliano Borja Jiménez</i> .....	38
– El ejercicio de políticas recaudatorias a través del Derecho penal: notas críticas sobre el fundamento fiscal de la regularización tributaria, por <i>Miguel Bustos Rubio</i> .....	64
– El nuevo delito del 172 quater, el acoso para obstaculizar el aborto: a vueltas con la expansión del Derecho penal simbólico, por <i>Cristina García Arroyo</i> .....	82
– La legislación antidiscriminatoria italiana a la luz de la legislación y la jurisprudencia supranacional y el nuevo proyecto de Ley contra las discriminaciones de género (la homofobia), por <i>Anna Maria Maugeri</i> .....	96
– El surgimiento de los compliance programs y su relevancia en el enjuiciamiento penal de las personas jurídicas en EE.UU., por <i>Lucas G. Menéndez Conca</i> .....	131
– La protección penal del medio ambiente: especial referencia a la flora como elemento de la biodiversidad, por <i>Daniel Montesdeoca Rodríguez</i> .....	151
– El derecho de defensa ante el Código penal: el nuevo delito de ocultar información sobre el paradero del cadáver, por <i>Elena Núñez Castaño</i> .....	181
– El principio de territorialidad y la participación delictiva transnacional, por <i>Andrés Payer</i> .....	203
– El art. 510 CP a examen: aspectos jurídico-penales de su regulación típica, por <i>Antonio Rodríguez Molina</i> .....	223
– El caso <i>Vos Thalassa</i> . El principio de <i>non refoulement</i> y el reconocimiento de la legítima defensa de los migrantes en caso de devolución a Libia, por <i>Andrea Tigrino</i> .....	242
<b>Sistemas penales comparados:</b> El delito de enriquecimiento ilícito ( <i>Illicit enrichment</i> ).....	257

\* Los primeros 25 números de la Revista Penal están recogidos en el repositorio institucional científico de la Universidad de Huelva Arias Montano: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/11778>



tirant lo blanch

Publicación semestral editada en colaboración con las Universidades de Huelva, Salamanca, Castilla-La Mancha, y Pablo Olavide de Sevilla

### **Dirección**

Juan Carlos Ferré Olivé. Universidad de Huelva  
jcferrreolive@gmail.com

### **Secretarios de redacción**

Victor Manuel Macías Caro. Universidad Pablo de Olavide  
Miguel Bustos Rubio. Universidad Internacional de La Rioja  
Carmen González Vaz. Universidad CUNEF, Madrid

### **Comité Científico Internacional**

Kai Ambos. Univ. Göttingen  
Luis Arroyo Zapatero. Univ. Castilla-La Mancha  
Ignacio Berdugo Gómez de la Torre. Univ. Salamanca  
Gerhard Dannecker. Univ. Heidelberg  
José Luis de la Cuesta Arzamendi. Univ. País Vasco  
Norberto de la Mata Barranco, Univ. País Vasco  
Jorge Figueiredo Dias. Univ. Coimbra  
George P. Fletcher. Univ. Columbia  
Luigi Foffani. Univ. Módena  
Nicolás García Rivas. Univ. Castilla-La Mancha  
Juan Luis Gómez Colomer. Univ. Jaume I<sup>o</sup>  
Carmen Gómez Rivero. Univ. Sevilla  
José Luis González Cussac. Univ. Valencia

Victor Moreno Catena. Univ. Carlos III  
Carlos Martínez- Buján Pérez, Univ. A Coruña  
Alessandro Melchionda. Univ. Trento  
Francisco Muñoz Conde. Univ. Pablo Olavide  
Francesco Palazzo. Univ. Firenze  
Teresa Pizarro Beleza. Univ. Lisboa  
Claus Roxin. Univ. München  
José Ramón Serrano Piedecabras. Univ. Castilla-La Mancha  
Ulrich Sieber. Max Planck. Institut, Freiburg  
Juan M. Terradillos Basoco. Univ. Cádiz  
John Vervaele. Univ. Utrecht  
Eugenio Raúl Zaffaroni. Univ. Buenos Aires  
Manuel Vidaurri Aréchiga. Univ. La Salle Bajío

### **Consejo de Redacción**

Miguel Ángel Núñez Paz y Susana Barón Quintero (Universidad de Huelva), Adán Nieto Martín, Eduardo Demetrio Crespo y Ana Cristina Rodríguez (Universidad de Castilla-La Mancha), Emilio Cortés Bechiarelli (Universidad de Extremadura), Fernando Navarro Cardoso y Carmen Salinero Alonso (Universidad de Las Palmas de Gran Canaria), Lorenzo Bujosa Badell, Eduardo Fabián Caparros, Nuria Matellanes Rodríguez, Ana Pérez Cepeda, Nieves Sanz Mulas y Nicolás Rodríguez García (Universidad de Salamanca), Paula Andrea Ramírez Barbosa (Universidad Externado, Colombia), Paula Bianchi (Universidad de Los Andes, Venezuela), Elena Núñez Castaño (Universidad de Sevilla), José León Alapont (Universidad de Valencia), Pablo Galain Palermo (Universidad Nacional Andrés Bello de Chile), Alexis Couto de Brito y William Terra de Oliveira (Univ. Mackenzie, San Pablo, Brasil).

### **Sistemas penales comparados**

Veronika Albach y Christoph Hollman (Alemania)  
Luis Fernando Niño (Argentina)  
Alexis Couto de Brito y Jenifer Moraes (Brasil)  
Jiajia Yu (China)  
Paula Andrea Ramírez Barbosa (Colombia)  
Angie A. Arce Acuña (Costa Rica)  
Elena Núñez Castaño (España)  
Federica Raffone (Italia)  
Manuel Vidaurri Aréchiga (México)  
Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)

Victor Roberto Prado Saldarriaga (Perú)  
Blanka Julita Stefańska (Polonia)  
Frederico Lacerda Costa Pinto (Portugal)  
Ana Cecilia Morún Solano y John Charles Sirvent Istúriz (República Dominicana)  
Svetlana Paramonova (Rusia)  
Baris Erman (Turquía)  
Volodymyr Hulkevych (Ucrania)  
Pablo Galain Palermo (Uruguay)  
Jesús Enrique Rincón Rincón (Venezuela)

[www.revistapenal.com](http://www.revistapenal.com)

© TIRANT LO BLANCH  
EDITA: TIRANT LO BLANCH  
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia  
TELF.S.: 96/361 00 48 - 50  
FAX: 96/369 41 51  
Email: [tlb@tirant.com](mailto:tlb@tirant.com)  
<http://www.tirant.com>  
Librería virtual: <http://www.tirant.es>  
DEPÓSITO LEGAL: B-28940-1997  
ISSN.: 1138-9168  
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia envíenos un mail a: [atencioncliente@tirant.com](mailto:atencioncliente@tirant.com). En caso de no ser atendida su sugerencia por favor lea en [www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa](http://www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa) nuestro procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: [http://www.tirant.net/Docs/RSC\\_Tirant.pdf](http://www.tirant.net/Docs/RSC_Tirant.pdf)



## El ejercicio de políticas recaudatorias a través del Derecho penal: notas críticas sobre el fundamento fiscal de la regularización tributaria

Miguel Bustos Rubio

Revista Penal, n.º 53 - Enero 2024

### Ficha Técnica

**Autor:** Miguel Bustos Rubio

**Adscripción institucional:** Profesor Titular de Derecho Penal, Universidad Internacional de La Rioja

**ORCID:** 0000-0003-0686-649X

**Title:** Exercising fiscal policies through Criminal Law: critical notes on the fiscal foundation of tax regularization

**Sumario:** 1. Introducción. 2. Argumentos a favor de una exégesis político-fiscal de la cláusula de regularización. 2.1. Razones históricas: la traslación de la regularización del Ordenamiento fiscal al Código Penal. 2.2. Un nuevo contexto de eficacia recaudatoria. 2.3. La necesidad de protección de la conciencia fiscal y la idea del estímulo: ¿un estado de necesidad *permanente*? 2.4. Argumentos utilitarios: oportunidad reglada y optimización de costes. 2.5. El propio alcance de la norma. 3. Críticas a la fundamentación político-fiscal. el riesgo de instrumentalización del derecho penal. 4. a modo de conclusión.

**Summary:** 1. Introduction. 2. Arguments for a political-fiscal exegesis of the regularization clause. 2.1. Historical reasons: the transfer of the regularization of the Tax System to the Spanish Penal Code. 2.2. A new context of collection efficiency. 2.3. The need for fiscal consciousness protection and the idea of stimulus: permanent state of necessity? 2.4. Utilitarian arguments: regulated opportunity and cost optimization. 2.5. The scope of the standard. 3. Criticism of the political-fiscal foundation. the risk of instrumentalization of criminal law. 4. conclusions.

**Resumen:** El presente trabajo expone y estudia las diferentes propuestas de fundamentación fiscal o recaudatoria que existen sobre la cláusula de regularización tributaria, y alerta sobre la insuficiencia de ellas para sostener tal figura en el marco de un Derecho penal que tiene sus propios límites, fundamentos y garantías. Tras sistematizar las diferentes posturas que en la doctrina han patrocinado exégesis de tipo fiscal, nos planteamos si es posible ejercer políticas fiscales o recaudatorias a través del Código Penal, si ello se encuentra legitimado y puede constituir el fundamento propio de la norma o si, por el contrario, el Código Penal es un instrumento para la realización de una política específicamente criminal y no debe ser permeable a otro tipo de finalidades más propias de otras ramas del Ordenamiento jurídico.

**Palabras clave:** regularización, política fiscal, política criminal, Derecho penal económico, garantías.

**Abstract:** This paper exposes and studies the different proposals for the fiscal foundation of the tax regularization clause, and warns about their insufficiency to explain this figure in a criminal law model that has its own limits and guarantees. After systematizing the different positions that have defended fiscal-type positions, we discuss whether it is possible to exercise fiscal policies through the Penal Code, if this is legitimized and can constitute the very foundation of the norm, or if the Penal Code is a instrument for carrying out a specifically criminal policy and should not be permeable to other types of purposes more typical of other sectors of the system.

**Key words:** fiscal regularization, fiscal policy, criminal policy, economic criminal law, legal guarantees.

**Observaciones:** Trabajo realizado en el marco de dos proyectos de investigación: (1) “Ganancias ilícitas y sistema de justicia penal: una perspectiva global” (PID2022-138796NA-I00), y (2) “Derecho penal de clase: propuestas de *lege lata* y de *lege ferenda*” (PID2022-142211NB-C22) dentro del proyecto coordinado: “Análisis crítico del Derecho penal de la plutofilia”, ambos financiados por el Ministerio de Ciencia e Innovación (Convocatoria de ayudas a «Proyectos de generación de conocimiento»).

**Rec.:** 11-09-2023    **Fav.:** 18-09-2023

## 1. INTRODUCCIÓN

El delito fiscal del art. 305 del Código Penal (CP) sanciona ciertas modalidades defraudatorias contra la Hacienda Pública levantando la pena que correspondería aplicar en el caso de que el sujeto haya regularizado voluntariamente su situación tributaria en los términos que dispone el apartado cuarto del precepto, que reza como sigue: “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 por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, 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. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

Debemos comenzar advirtiendo al lector que el objetivo directo de este trabajo no es discutir sobre la regulación positiva, requisitos, límites temporales, alcance o naturaleza jurídica de la cláusula de regularización (elementos sobre los que, de otra parte, nos hemos pronunciado desde hace ya varios años en di-

versas investigaciones<sup>1</sup>). Baste resumir aquí que en nuestra opinión la regularización supone una forma de comportamiento postdelictivo de carácter reparador y voluntario (objetivamente voluntario) que conserva su naturaleza de causa de levantamiento de la pena (comúnmente denominada *excusa absolutoria*) y opera al nivel de la punibilidad en el sistema del delito. Efectuada esta delimitación negativa del objeto de la presente investigación, el objetivo directo del trabajo consistirá en exponer y estudiar las diferentes propuestas de fundamentación fiscal o recaudatoria que existen sobre la regularización, y alertar sobre la insuficiencia de ellas para sostener tal figura ínsita en un Derecho penal que tiene sus propios límites, fundamentos y garantías. Con todo, al término del trabajo tampoco expondremos una exégesis o fundamentación jurídico-penal de la cláusula (solo se dejará apuntada) ya que tal construcción, nuevamente, ha sido defendida por nosotros en trabajos previos de nuestra firma<sup>2</sup>.

En concreto, en las líneas que siguen pretendemos disertar sobre las cuestiones siguientes aplicadas al particular ejemplo que nos ofrece la regularización tributaria: ¿es posible ejercer políticas fiscales o recaudatorias a través del Código Penal? ¿Está legitimado? ¿Encuentra fundamento? ¿O, por el contrario, el Código Penal es un instrumento para la realización de una política específicamente criminal y no debe ser permeable a otro tipo de finalidades más propias de otras ramas del Ordenamiento jurídico?

## 2. ARGUMENTOS A FAVOR DE UNA EXÉGESIS POLÍTICO-FISCAL DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN

Un gran número de autores ha puesto de manifiesto que la institución de la regularización posee un fundamento de tipo político-fiscal. Si bien en las líneas que siguen sistematizaremos los diferentes argumentos que se han patrocinado en el marco de esta línea de entendimiento, hay que advertir ya desde este primer instante

1 Sirva por todos nuestra monografía: BUSTOS RUBIO, M.: *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

2 *Ibidem*.

que la gran mayoría de los autores no asume en puridad el argumento recaudatorio como único fundamento sustentador de la norma, sino tan sólo como una de las caras de un “fundamento mixto” explicable desde la óptica de la ponderación de argumentos fiscales y justificaciones jurídico-penales<sup>3</sup>.

Esta primera fundamentación entiende que la cláusula de regularización tributaria (y también sus análogas atinentes a los delitos contra la Seguridad Social y el fraude de subvenciones) resulta explicable en atención a la consecución de intereses extrapenales, cercanos más bien al cumplimiento de objetivos propios de la administración tributaria y, en suma, identificados en intereses fiscales o recaudatorios. Según esta teoría, el Derecho penal se convertiría en este punto en un instrumento al servicio de fines que le son ajenos, constituyendo la regularización postdelictiva, en una visión eminentemente pragmática y utilitarista del Derecho penal, un medio vehicular para incentivar y posteriormente lograr los objetivos fiscales de la Administración Tributaria, esencialmente identificados con el ideal de recaudación<sup>4</sup>.

Esta línea de entendimiento demostraría, en cierto modo, una subordinación del *ius puniendi* al servicio de los intereses recaudatorios del Estado, intereses que en principio no corresponde hacer efectivos al Código Penal, pues para ello ya contamos con otras ramas del

Ordenamiento jurídico. Como explica Bacigalupo, la regularización así entendida explica la justificación de la renuncia a penar “cuando con ello es posible favorecer la recaudación de las cantidades evadidas”<sup>5</sup>.

### 2.1. Razones históricas: la traslación de la regularización del Ordenamiento fiscal al Código Penal

Uno de los argumentos que emplea aquel sector doctrinal que defiende que la regularización encuentra su razón de ser en razones ajenas al propio Derecho penal y, en esencia, en necesidades de índole político-fiscal, pasa por acudir al momento del nacimiento de esta figura. El hecho de que el instituto de la regularización tenga su origen en el Ordenamiento jurídico tributario, y que después la cláusula fuese trasladada al Código Penal, sería, a juicio de este sector, uno de los datos más significativos a tener en cuenta a la hora de conocer el auténtico fundamento de la regularización<sup>6</sup>.

La legislación tributaria previó en el art. 61,2 de la Ley General Tributaria (en adelante: LGT) una figura que permitía no sancionar en sede administrativa a quien regularizaba su situación con la Hacienda Pública, solución íntimamente ligada con el interés de la Administración de hacer efectivo su derecho de crédito respecto de los contribuyentes<sup>7</sup>. Dada la inexistencia de cláusula semejante en el orden penal, la doctrina discu-

3 En tal sentido: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 69 y ss.; El Mismo: “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en Corcoy Bidasolo, M. (dir.), Lara González, R. (coord.), VV. AA., *Derecho penal de la Empresa*, Ed. Universidad Pública de Navarra, Navarra, 2002, pp. 245 y ss.; FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, pp. 52-53; CHAZARRA QUINTO, M. A.: “El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español: especial referencia a la renuncia de pena ante delitos consumados”, en *Actualidad Penal*, nº 5, año 2003, p. 164; IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”*, art. 305,4 Cp., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 191; El Mismo: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 286-293 (si bien críticamente); DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985, pp. 89, 131 y 331; MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 145-146; BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal”, en Bacigalupo, E. (dir.), *Curso de Derecho penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005, pp. 485-486; El Mismo: “La reforma del delito fiscal por la L.O. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, p.5; LOMBARDEO EXPÓSITO, L. M.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 48; BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 91 y ss.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008, pp. 148-149; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, T. VII, 2000, p. 1475; y DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, pp. 259-264; entre otros muchos.

4 IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta, (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 286; El Mismo, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 191-192

5 BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5.

6 CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “La excusa absolutoria de regularización tributaria”, en *Actualidad y Derecho*, nº 38, año 1995, pp. 5 y ss.; y ARIAS SENSO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 32, septiembre de 1999, pp. 633-634.

7 En concreto, el antiguo art. 61,2 LGT. rezaba lo siguiente: “los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono del interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas (...).” Este precepto fue modificado posteriormente por la Disposición Adicional 14ª, apartado segundo, de la Ley 18/1991 del Impuesto



tía si era posible aplicar análogamente esta exoneración de responsabilidad también a este terreno. Finalmente, el legislador procuró zanjar este problema introduciendo una cláusula semejante en el Código Penal (por medio de la LO. 6/1995, de 29 de junio, modificadora de determinados preceptos relativos a la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el Código Penal de 1973; BOE n.º 155, de 30 de junio de 1995). Como expone Bermejo Ramos, “por razones de orden práctico en la aplicación del sistema tributario se han introducido en la Ley 6/95 determinados supuestos de exención de responsabilidad penal con la pretensión de encajar en la dogmática de este campo situaciones que ya, en vía administrativa, no eran objeto de sanción”<sup>8</sup>. Se trataba, en esencia, de poner fin a un grave estado de inseguridad jurídica y a la polémica motivada por la existencia de tales discrepancias entre los distintos órdenes. En suma, como ya advertiese Morales Prats, la inclusión de estas cláusulas en sede penal respondía “a la acuciante necesidad de esclarecer las reglas de juego a la vista de la inseguridad jurídica que se ha generado en los últimos tiempos”<sup>9</sup>.

Según entiende esta doctrina, la situación anterior a la instauración de la figura en el seno del Derecho penal generaba una cierta inseguridad jurídica, pues se permitía dejar sin sanción administrativa a quien regularizaba su situación, pero no se exoneraba de la posible sanción penal al que llevaba a cabo idéntico comportamiento. En palabras de Iglesias Río “uno de los méritos de esta normativa fue clarificar la inseguridad jurídica reinante después de las medidas excepcionales destinadas a la afloración de patrimonios que parecían sumergidos por razones fiscales”. A juicio del autor, la no previsión de cláusula semejante en el orden penal hacía dudar sobre la posibilidad de apreciar los efectos de la regularización en este ámbito, subyaciendo así

“algunos problemas de legalidad, al carecer de apoyo normativo expreso, aun cuando, bien es cierto, repercutiera *in bonam partem* para el afectado”<sup>10</sup>. No sólo la justicia material sino también la justicia social, además de la necesidad de dotar de la máxima coherencia al Ordenamiento Jurídico en su conjunto, aconsejaban una equiparación de las sanciones administrativas y las sanciones penales. Si el Ordenamiento Jurídico es único (dado que sólo se le divide por ramas o materias atendiendo a razones sistemáticas) las distintas piezas que lo componen deben encajar<sup>11</sup>. Debemos apuntar, no obstante, que la incoherencia a la que aducen estos autores resulta explicable desde su concepción del ilícito penal como simple infracción cualificada por una conducta fraudulenta y un determinado importe defraudado, por lo que a su juicio sería un contrasentido que en sede administrativa se exonerase de sanción manteniéndose esta en sede penal.

En síntesis, como expone Sabadell Carnicero, la ausencia de previsión de una posible exención de sanción penal en los supuestos de regularización fiscal provocó cierta polémica doctrinal que finalmente empujó al legislador a introducir en el Código Penal esta figura. Por ello entiende la autora que “el fundamento de la incorporación de esta causa de levantamiento de la pena se encuentra en la grave situación de inseguridad jurídica generada por el régimen de la regularización que, en el ámbito tributario, había establecido la Ley”<sup>12</sup>.

De todo lo anterior pudiera deducirse, de forma silogística, que si el legislador se limitó a extrapolar del Ordenamiento fiscal al Ordenamiento penal una figura como la regularización, y si esta buscaba, en sede administrativa, hacer efectivo el cobro de lo inicialmente defraudado, entonces también la cláusula penal estaría fundamentada en esta idea: incentivar al defraudador inicial a cumplir con sus obligaciones para con la Ad-

---

Sobre la Renta de las Personas Físicas que configuró esta institución de la siguiente manera: “los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso”. Sobre la evolución legislativa, cfr., en profundidad: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pp. 108 y ss.

8 BERMEJO RAMOS, J.: “La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 48.

9 MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1077.

10 IGLESIAS RÍO, “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, n.º 13, 2004, p. 66.

11 SÁNCHEZ LLIBRE, J.: “La nueva regulación del delito fiscal”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 66.

12 SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, J., et. al., *El delito fiscal*, Ed. CISS, Valencia, 2009, p. 203.

ministración y, en fin, salvaguardar los intereses económicos de la misma. Según esta doctrina este sería el verdadero fundamento de la figura, también en el Código Penal. Se concibe así que el Derecho penal, a través del instituto de la regularización, constituye un instrumento que coadyuva en gran medida al aumento de los índices de recaudación por parte de la Administración pública<sup>13</sup>.

En definitiva, para esta primera corriente doctrinal el fundamento de la regularización respondería a un interés de la administración tributaria de hacer efectivo su derecho a percibir impuestos de parte de los contribuyentes, lo que constituye una razón ajena a los fines y principios propios del Derecho penal, aproximándose más bien a la persecución de un interés recaudatorio de tipo fiscal.

### 2.2. Un nuevo contexto de eficacia recaudatoria.

Uno de los autores que más ha fervientemente defendido una fundamentación de tipo fiscal para el instituto de la regularización es Sánchez-Ostiz Gutiérrez. Aunque este autor emplee diversos argumentos para sustentar su posición, sin duda el más relevante y en el que hace mayor hincapié es aquél que se refiere al cambio de contexto en la política fiscal de los últimos años. Con base en dicho cambio de paradigma, el autor llega a la conclusión de que el auténtico fundamento que explica la figura de la regularización nace del ordenamiento tributario.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez parte de que la evolución del derecho fiscal en los últimos años pone de relieve una nueva idea del legislador, que pretende construir una auténtica conciencia fiscal por medio de mecanismos ajenos a los tradicionales (tributarios, administrativos) y, entre estos, por medio del Derecho penal, que vendría a asumir una especie de *función pedagógica*. Esta nueva política fiscal estaría interesada en adoptar instrumentos y mecanismos más eficientes que los empleados en épocas anteriores, con el objetivo de cumplir los intereses propios de la Administración. De este modo nos encontraríamos inmersos en un contexto jurídico en el que “ambas materias, penal y tributaria, aun con orígenes diversos y distinta lógica, se complementan”, por lo que “la figura de la regularización se

enmarca en la confluencia de la política criminal y la tributaria”<sup>14</sup>.

La evolución de esa nueva política fiscal, en opinión de este autor, vendría a culminar hoy con el establecimiento de un modelo en el que la Administración pública deja de ser el epicentro protagonista para el cumplimiento de sus fines recaudatorios, y pasa a tener muy en cuenta al obligado al pago y las conductas de este. Ello supone que actualmente el sistema fiscal se encuentre presidido por una idea de *bilateralidad equilibrada* (Administración / sujeto obligado al pago) en contraposición al antiguo modelo clásico que se centraba en hacer valer las prerrogativas propias de la Administración. Ejemplo de ello sería el modelo actual de autoliquidación que se impone en la gran mayoría de tributos, frente al antiguo modelo de declaración-comprobación<sup>15</sup>. En definitiva, en palabras del autor: “la Administración ‘renuncia’ a un control exhaustivo y férreo del cumplimiento de obligaciones”, es decir, “a la pretensión de controlarlo todo”<sup>16</sup>. Comparte estos postulados Ferré Olivé, quien también en relación con el delito fiscal pone de manifiesto la existencia de un fenómeno económico de *masificación tributaria*, que impide un control individualizado de cada uno de los contribuyentes, máxime “cuando la administración no posee personal y medios para definir individualizadamente cada deuda”<sup>17</sup>.

En este nuevo contexto de búsqueda de la mayor eficacia, la relación de bilateralidad Administración / obligado al pago permite que también ahora este último se vea autorizado a rectificar de forma voluntaria una declaración inicialmente errónea o una información falseada. Si ello es así, entonces el sujeto obligado al pago que sin requerimiento previo acude a rectificar podrá evitar la responsabilidad por las infracciones inicialmente cometidas. Esta idea, en opinión de Sánchez-Ostiz Gutiérrez, encontraría perfecto acomodo en el seno de una política criminal moderna, que asumiría la posibilidad de otorgar relevancia penal a determinados comportamientos postdelictivos en materia de defraudación, del que la regularización no sería más que un ejemplo<sup>18</sup>.

Este cambio de paradigma en el sistema fiscal actual justificaría el recurso al Derecho penal en aras a

13 MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1077.

14 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 50-51.

15 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 52 y 56. Sobre la “necesaria colaboración” del obligado tributario con la Hacienda Pública, en relación con el delito fiscal, se pronuncia también: SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004, pp. 64 y ss.

16 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 67.

17 FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, p. 12.

18 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 60.



alcanzar objetivos propios del aquel sistema (objetivos extrapenales, en definitiva) y reforzar y proteger los presupuestos de este. Se trataría de una garantía más ofrecida por el Ordenamiento jurídico. De este modo los delitos contra la Hacienda Pública pasarían a entenderse como un medio para garantizar una mejor política tributaria: el Derecho penal se adaptaría a esta nueva política con el fin de conseguir objetivos más eficaces, sufriendo, como el propio autor afirma, un proceso de *administrativización* que hace que el recurso al sistema penal efectista ceda paso a “un Derecho Penal eficiente o más realista”<sup>19</sup>. Así, como advierte el autor, “de un Derecho Penal concebido como la ‘barrera infranqueable de la política criminal’ [...] hemos pasado a un Derecho Penal que modifica su fisonomía y sus facetas para adaptarse a las necesidades de una política tributaria”<sup>20</sup>.

A juicio del autor, la previsión de causas de levantamiento de pena ante determinados comportamientos postdelictivos en materia fiscal no estaría del todo justificada desde la óptica del Derecho penal y de los principios que inspiran a este sector del Ordenamiento, siendo necesario acudir a este tipo de fundamentaciones extrapenales identificadas en consideraciones de política-fiscal o recaudatoria. Según este planteamiento “ha vencido la óptica tributaria, hasta el punto de influir y condicionar la política criminal, y conducir a que el Código Penal acabara definiendo expresamente en 1995 la regularización”<sup>21</sup>. En suma: “en la regularización [...] ha prevalecido un interés en asegurar la recaudación”<sup>22</sup>.

Si bien podemos considerar a Sánchez-Ostiz Gutiérrez como uno de los máximos defensores de esta fundamentación, otros autores parecen compartir también esta opinión. De este modo, por ejemplo, Queralt Jiménez ha considerado que el hecho de que el Derecho penal se adentre en el terreno de la “ingeniería social y política” no tiene por qué constituir algo negativo, ni tampoco tiene por qué suponer una manipulación ilegítima

del instrumento penal. Para el autor, dado que nos encontramos en una sociedad democrática a la hora de solventar los conflictos que en ella surgen es posible la intervención socio-política y económica desde todos los ámbitos, también el penal. Ello no sólo es posible, sino que para el autor es también positivo<sup>23</sup>. También Martín Queralt / García Moreno ponen de manifiesto este nuevo contexto de eficacia y de íntima relación entre el Derecho fiscal o tributario y el Derecho penal: “el espíritu, las formas, y los procedimientos de la Administración Tributaria han ido ocupando los tradicionales enclaves del espíritu, las formas y los procedimientos penales”<sup>24</sup>.

### 2.3. La necesidad de protección de la conciencia fiscal y la idea del estímulo: ¿un estado de necesidad *permanente*?

Relacionado con el argumento anteriormente señalado, y aunque no se haya puesto demasiado énfasis en ello por parte de la doctrina, en pro de la adopción de un fundamento de tipo fiscal para el caso de la regularización se alega también que dicha institución tiene por auténtica finalidad *estimular* al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones con la administración tributaria (en esencia: el deber de tributar), asegurando con ello la protección de los intereses económicos de esta. Según esta línea argumental la regularización se configuraría como una institución que tiende a preservar, fomentar y estimular la conciencia fiscal de los ciudadanos, concediendo la recompensa de la impunidad a quien regulariza su situación irregular; el instrumento penal convergería así como un elemento eficaz de la política fiscal, con el objetivo de reforzar la conciencia ciudadana<sup>25</sup>. A pesar de que se reconoce expresamente que esta teoría puede hacer quebrar algunos de los principios del Derecho penal (pues se pasaría por encima de algunos límites y se tensionarían las instituciones tradicionales de la teoría jurídica del

19 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 69-70; y El Mismo, en Corcoy Bidaloso (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal... cit.*, pp. 252-253.

20 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidaloso (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal... cit.*, p. 253. Con apoyo en esta situación el autor entiende que ha llegado el momento de plantearse “si es adecuado el recurso al Derecho penal o, allá donde no sea posible percibir indicios de suficiente merecimiento y necesidad de pena, será más conveniente, por más eficaz y eficiente, confiarlo al Derecho administrativo sancionador” (p. 258).

21 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 72.

22 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 148. Como aduce el autor: “la valoración de los muy positivos efectos de la regularización en el sistema tributario ha pesado más que la necesidad de sancionar” (p. 175).

23 QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA., *Empresa y Derecho penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 177.

24 MARTÍN QUERALT, J., GARCÍA MORENO, V. A.: “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (I)”, en *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, pp. 10 y ss.

25 Entre otros: MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 98; BACIGALUPO, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 305; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 149; y SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 70.

delito) los defensores de la misma alegan que se trata de un “mal necesario”, toda vez que la Administración se encuentra en una situación sumamente desfavorable en comparación con el defraudador, lo que generaría un “estado de necesidad permanente” que conduciría a la adopción de este tipo de cláusulas; tal estado de necesidad estaría fundamentado en razones de política fiscal y recaudatoria, y de ahí se derivaría la existencia misma de la cláusula de regularización<sup>26</sup>.

Debemos advertir que esta argumentación sobre el fundamento de la norma puede, a primera vista, no ser calificada como una teoría puramente político-fiscal. Como advierte Iglesias RÍO, esta constituye solo un argumento incidental o colateral de apoyo de las tesis fiscales que están siendo explicadas, si bien con una especie de *suavización* de sus pretensiones prácticas, pues parece intentar anuar una fundamentación político-fiscal con otra de tipo jurídico-penal (dado que, en el fondo, con la idea del “estímulo” se vendría a poner de manifiesto algo muy próximo a lo que defiende la clásica tesis político-criminal de la reparación: “a enemigo que huye, puente de plata”)<sup>27</sup>. Sin embargo, de inmediato comprobaremos que realmente en esta tesis subyace un único fundamento de tipo fiscal, que impide a la misma acomodarse entre los postulados tradicionales propios del Derecho penal.

Este grupo de autores entiende que lo que verdaderamente se oculta tras la figura de la regularización no es más que el interés del Estado por incentivar la moral fiscal general y el nivel de conciencia fiscal ciudadana, favoreciendo la transparencia y el afloramiento de las defraudaciones ya cometidas, y todo ello en dirección a lograr objetivos propios de la Administración: el aumento de la recaudación. De acuerdo con esta teoría, en la figura de la regularización existirían dos fases diferenciadas: en una primera fase, la norma lanza un mensaje estimulador con la finalidad de invitar al defraudador a retornar a la legalidad. En la segunda fase, lo anterior sitúa al sujeto en un dilema o “estado de coacción psicológica” que le obliga a reflexionar y ponderar si desea mantenerse en esa situación o si es

más conveniente retractarse y volver regular su estado irregular<sup>28</sup>. La figura de la regularización vendría así a constituirse como una especie de privilegio con capacidad para elevar la moral fiscal y neutralizar la indiferencia social frente a la norma, fortaleciéndose con ello no sólo los intereses recaudatorios propios de la Administración sino también en buena medida los intereses del Derecho penal desde la óptica preventivo-general basada en el mantenimiento y confianza del sistema<sup>29</sup>.

Sin embargo, es ciertamente cuestionable que el Derecho penal pueda tener por función elevar la moral fiscal, ya desde el momento en que esta no puede constituirse como el interés jurídico protegido por un delito: la moral no entra en el tipo. Cuestión distinta es que, de forma mediata, a través de la conminación penal se logre un cierto efecto positivo o considerado valioso por el legislador (lo cual, como se dijo, no puede considerarse como el objeto inmediato de protección). La idea de “estímulo” de la moral fiscal, más que salvaguardar la conciencia del contribuyente, lo que verdaderamente promueve es el incremento en la recaudación (lo que no obsta para favorecer indirectamente un retorno a la legalidad). De ahí que esta teoría quede íntimamente ligada a la fundamentación político-fiscal que estamos examinando; el retorno a la legalidad derivado de esa idea de “estímulo” respondería ya no a un cambio en la conciencia del sujeto defraudador, sino más bien a razones de oportunidad, peligro de descubrimiento y otras circunstancias coyunturales, “factores que, una vez superados o controlados, pueden suscitar en el autor el deseo de emprender de nuevo el camino del injusto”<sup>30</sup>. En suma: por regla general el sujeto inicialmente defraudador no llevaría a cabo la regularización fruto del dilema ocasionado por esa idea de “estímulo” o recompensa que la Ley le ofrece, sino más bien cuando presienta que no hay otra vía de escape o que el descubrimiento de la infracción es inminente<sup>31</sup>.

Como puede colegirse, parece que a la idea de *estímulo* se le otorga realmente un papel subordinado a la auténtica finalidad de la norma, de tipo fiscal. Con el mantenimiento de estas teorías basadas en la preserva-

26 Ampliamente sobre el término “estado de necesidad permanente” y sobre la dificultad de descubrimiento del fraude por parte de la Administración, vid. IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 43 y ss.; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 67. Más en particular, sobre los diferentes mecanismos involucrados en la lucha contra la criminalidad económica y, en concreto, en los fraudes fiscales, vid.: OROZCO JIMÉNEZ, M.: “Procedimientos de colaboración interna entre las distintas instituciones involucradas en la lucha contra la delincuencia económica”, en VV. AA., *Aproximación al Derecho penal económico y financiero*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007, pp. 67 y ss.

27 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 199-200; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 74.

28 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 202; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 74; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 289.

29 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 203.

30 Ídem, p. 205.

31 IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 291.

ción de la moral fiscal y de la conciencia ciudadana lo que se predica es, sencillamente y de nuevo, el interés del Estado en proteger su actividad recaudatoria y la economía de sus instituciones. La regularización tributaria intentaría operar como *estímulo* para el sujeto inicialmente defraudador, moviendo a este a ingresar las cantidades inicialmente defraudadas (al menos en la modalidad más tradicional de fraude fiscal), y ello no con la finalidad de preservar su moral fiscal, sino con el mero objetivo de que la administración tributaria pueda hacer efectivo el derecho de cobro que le corresponde. La idea de “afianzamiento de la conciencia fiscal” se constituye como una auténtica utopía, que esconde tras de sí, en realidad, la persecución de objetivos puramente recaudatorios.

Para que la institución realmente fuese explicable desde esta idea de “protección de la moral fiscal” sería necesario, cuanto menos, fomentar la confianza ciudadana en la norma, clarificar el alcance exacto de la regularización e incrementar el nivel de conocimiento de esta institución por parte de los ciudadanos. Solo de este modo se conseguiría del sujeto un auténtico cambio de mentalidad y sería predicable respecto de este un retorno a la legalidad motivado por tales postulados. En caso contrario, como entiende Iglesias Río, la teoría del estímulo resulta una quimera<sup>32</sup>. A ello cabe añadir que el concepto y el contenido de lo que entendemos por *conciencia fiscal* es inestable y mutable, y depende, en gran medida, de la “cultura” propia de cada país y de multitud de datos característicos<sup>33</sup>.

En definitiva, dejando asentado lo anterior, y a pesar de la aparente imbricación que pudiera tener esta tesis con finalidades propiamente penales, podemos afirmar que en la defensa de la misma lo que realmente subyace es una explicación basada, de nuevo, en intereses puramente fiscales, ajenos al Derecho penal.

A la teoría que acaba de ser expuesta se le han objetado algunas críticas tendentes a relativizar su idoneidad también desde el punto de vista político-fiscal. Uno de los penalistas que con mayor profundidad ha analizado la teoría del *estímulo* es Iglesias Río, quien con encomiable esfuerzo ha intentado neutralizar los argumentos de esta para insistir en un fundamento de tipo penal.

En primer lugar, como expresa este autor, la tesis del aumento de la moral fiscal o del “estímulo” puede finalmente revertirse, devenir contraria a sus propios intereses y convertirse en un círculo vicioso. El autor parte de determinados estudios empíricos para concluir afirmando que las “reducidas probabilidades de aclaración y de persecución penal eliminan, considerablemente, el temor del sujeto a sufrir un castigo, convirtiéndose inequívocamente en factores clave que actúan negativamente como estímulo contramotivador a presentar la autodenuncia”<sup>34</sup>. Se parte de la idea de que la administración tributaria, y en general todo el sistema recaudatorio, se encuentra en un estado de desigualdad en comparación a la mejor posición que ostenta el defraudador. Es este quien tiene más facilidades para evitar ser descubierto, no tanto así la administración tributaria, para descubrir el fraude, que en muchos casos puede pasarle inadvertido<sup>35</sup>. Siendo esto así, parece que lo que inicialmente pretendía constituirse como un estímulo fomentador de la recaudación finalmente se convierte en un *contraestímulo* haciendo que el sujeto prefiera correr el riesgo de su defraudación, dadas las escasas posibilidades de ser descubierto. Como señala Martínez-Buján Pérez “la promesa de exoneración de pena no puede ofrecer estímulo alguno al autor cuando (sabedor de que la probabilidad de descubrimiento de su delito por parte de la Administración es muy reducida) la exención sólo le resultará eficaz en el caso de que él mismo ponga al descubierto el hecho defraudatorio”<sup>36</sup>. En relación con esto último, se aduce también que el instituto de la regularización no puede responder a un fundamento fiscal puro puesto que “el estímulo puede tener el efecto criminógeno de inducir al incremento de la defraudación”, y ello no parece que sea favorable a los intereses recaudatorios de la Administración. Se llegaría más bien a resultados totalmente contrarios a los inicialmente deseados<sup>37</sup>.

Por otro lado, la idea del “estímulo” tampoco resultaría muy eficaz desde la óptica político-fiscal debido a que en condiciones normales el sujeto preferirá correr el riesgo de ser descubierto antes que la impunidad inmediata que se derivaría de su actuación regularizadora, y ello porque con este último modo de proceder las consecuencias para él son menos deseables: tendrá

32 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 208 y ss.

33 FERNÁNDEZ ALBOR, A.: *Estudios sobre criminalidad económica*, Ed. Bosch, Barcelona, 1978, p. 99.

34 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 218.

35 DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.* p. 260.

36 MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 100. Para este autor no existe estudio empírico alguno que demuestre la operatividad del pretendido “estímulo” en esta norma

37 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 219 y ss. Incluso de otro lado, como dice este autor, pudiera defenderse la inexistencia de interés alguno por parte de la administración en la figura de la regularización, pues dado que la deuda oculta está a punto de aflorar mediante el inicio de un procedimiento ejecutivo, entonces se revela como mejor opción esperar a que ocurra esto último y no tanto fomentar la regularización.



que pagar su deuda más los intereses devengados<sup>38</sup>. Y a ello hay que sumarle, como ya se ha dicho, que en la práctica existen grandes dificultades a la hora de que la Administración descubra el fraude. La suma de estas circunstancias vendría a favorecer algo contrario a lo que pretendidamente se busca, pues el sujeto finalmente decidirá asumir el riesgo de la defraudación.

En conclusión, como se ha podido colegir, la teoría del estímulo no está en modo alguno exenta de críticas. De ahí que este argumento no haya sido demasiado desarrollado en el seno de la doctrina, pues sus postulados pueden tambalearse al trasladarse al plano práctico<sup>39</sup>. No obstante, con objeto de sostener una fundamentación de tipo fiscal (o en su caso mixta) de la regularización tributaria no pueden desconocerse tales razonamientos, pues estos, puestos en conexión con otros que también están siendo estudiados en esta investigación, ciertamente pueden coadyuvar a sostener una explicación de corte político-fiscal del instituto de la regularización tributaria.

#### 2.4. Argumentos utilitarios: oportunidad reglada y optimización de costes

Parte de la doctrina que se posiciona del lado de una fundamentación político-fiscal entiende que la cláusula de regularización supone una manifestación del principio de oportunidad en sede penal. Y ello porque consideran que la institución es el resultado de un juicio de ponderación legislativa, en términos de optimización de costes, utilidad y eficacia, por el que se ha entendido que determinados intereses propios de la Administración tributaria (eminentemente recaudatorios, como di-

jimos) han de primar sobre la aplicación de la sanción penal<sup>40</sup>.

El principio de oportunidad ha sido tradicionalmente estudiado en el seno del Derecho procesal penal<sup>41</sup>. En el ámbito del Derecho penal material, el citado principio aparece como un nuevo paradigma que transforma el Derecho penal tradicional y lo convierte en un Derecho diferente, menos rígido, pretensor de una mayor efectividad, lo cual no significa que constituya una "mejor alternativa" al Derecho penal clásico, pues algunos autores consideran que el principio de oportunidad puede chocar, en determinados casos, con un pilar básico del orden penal: el principio de legalidad<sup>42</sup>.

Con base en el principio de oportunidad puede decirse que ante la concurrencia de determinados intereses de 'mayor relevancia' que la propia existencia del tipo penal y la protección de un determinado bien jurídico, resulta como mejor opción dar un paso atrás y levantar una sanción penal inicialmente surgida. Para el supuesto de la regularización tributaria esta idea implicaría asumir la existencia de determinados intereses de la Administración (o del Estado en su conjunto) que resultarían ponderadamente *más relevantes* que el mantenimiento de la pena por el delito cometido. La *mayor importancia o prevalencia* de tales intereses (extrapenales) motivaría al legislador al establecimiento del instituto de la regularización con objeto de proteger eficazmente a aquéllos.

El principio de oportunidad quedaría justificado por la existencia de razones de muy diversa índole que justificarían el desplazamiento de la sanción penal (así, por ejemplo, la escasa lesión social que produce el hecho, la falta de interés en la persecución del delito, estimular

38 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 221.

39 De cualquier modo, debemos advertir que la idea del estímulo solo cobrará sentido al referir la misma a aquellos supuestos de incumplimiento que pasan desapercibidos para la Administración (esto es, supuestos de "economía sumergida"), datos sobre los que lamentablemente no existen datos empíricos (si bien se estima que se trata de un porcentaje de alrededor del 20 %). Sobre las distintas razones reales del incumplimiento resulta interesante la obra de: TAPIA TOVAR, J.: *La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones*, Ed. Porrúa, México, 2000, pp. 149 y ss.

40 CHAZARRA QUINTO, *El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español... cit.*, p. 164.

41 Quizá con excepción del Derecho penal de menores, en donde sí se constata una clara influencia de este principio de oportunidad, que es de tipo reglado; Vid. ampliamente: FRANCÉS LECUMBERRI, P.: "El principio de oportunidad y la justicia restaurativa. Mediación, conciliación y reparación en la Ley Orgánica de responsabilidad penal del menor", en *Indret: Revista para el análisis del Derecho*, 2012, pp. 5 y ss.

42 Vid. CONTRERAS ALFARO, L. H.: *Corrupción y principio de oportunidad penal. Alternativas en materia de prevención y castigo a la respuesta penal tradicional*, Ed. Ratio Legis, Salamanca, 2005, pp. 30, 41 y ss. Sobre el binomio 'principio de oportunidad / principio de legalidad' vid. ARMENTA DEU, T.: *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad: Alemania y España*, Ed. PPU, Barcelona, 1991, pp. 183 y ss.; y SANTANA VEGA, D. M.: "Principio de oportunidad y sistema penal", en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Tomo XLVII, Fascículo II, mayo-agosto, 1994, pp. 129 y ss. Por su parte, CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: "El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal", en VV. AA., *Protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas*, Ed. Poder Judicial, Madrid, 1986, pp. 20, 23 y 35, entiende que el principio de oportunidad no tiene por qué hacer quebrar el principio de legalidad penal; al menos no siempre: cuando es la propia ley quien autoriza la oportunidad y la dota de ciertos límites, entonces nos encontraríamos ante un principio de oportunidad reglada o normativizada, que se somete al citado principio de legalidad y lo respeta (cuestión distinta es que sus postulados resulten más o menos criticables). Es por lo anterior por lo que, en opinión de este autor, puede decirse que la afirmación doctrinal sobre la confrontación entre el principio de oportunidad y el principio de legalidad hoy ya está superada.

la pronta reparación de la víctima, etc.)<sup>43</sup>. Entre las causas que pueden motivar la adopción de determinados mecanismos basados en la idea de *oportunidad* pueden encontrarse las siguientes: (a) causas relacionadas con la naturaleza del hecho (por ejemplo, el carácter mínimo de la infracción), (b) causas relacionadas con el autor (por ejemplo, la existencia de un comportamiento positivo de este tras la comisión de la infracción), (c) causas basadas en la relación delincuente / víctima (por ejemplo, supuestos de reparación voluntaria del daño), y (d) causas de interés general (por ejemplo, criterios de optimización de costes, necesidad de preservar ciertos recursos estatales, etc.)<sup>44</sup>. Según entiende la doctrina que de inmediato va a ser expuesta, muchas de estas razones que sustentan la idea de *oportunidad* se pondrían de manifiesto en el instituto de la regularización, por lo que este vendría a ser una manifestación más del mencionado principio.

Debe dejarse apuntado que de forma muy próxima a este *principio de oportunidad* se encuentra el concepto (diferente) de “criminalidad de bagatela”, expresión que, aunque no haya sido desarrollada en profundidad por la doctrina (y tampoco por la Ley), para algunos autores supone un problema de índole general que afecta a los principios básicos del Derecho penal. Cuando se habla de “criminalidad de bagatela” se está aludiendo a determinados hechos previstos en la ley penal cuya reprochabilidad es escasa y su bien jurídico protegido se puede incluso llegar a concebir de menor relevancia, lo cual hace cuestionarse incluso la propia necesidad de que sea el Derecho penal, y no otras ramas del Ordenamiento, quien entre a regular tales conductas<sup>45</sup>. De ahí que algunos autores adviertan, desde tesis contrarias a un fundamento de tipo fiscal, que estas explicaciones de la doctrina basadas en criterios de *oportunidad* conllevan asumir la idea de una cierta perversión de los fines de las normas penales y la “bagatelización” de las mismas.

Por último, en esta exposición general sobre el *principio de oportunidad* no puede dejar de señalarse la existencia de dos tipos diferentes de oportunidad. Por un lado, la “oportunidad pura” (también denominada “libre” o “discrecional”), tradicional en países de corte

anglosajón, que faculta a los organismos públicos para que, libremente, puedan formular o no la acusación ante un determinado delito, así como para decidir en qué términos lo hacen; no existe en este sistema ninguna cláusula legal que habilite expresamente este modo de proceder, ni tampoco en qué términos debe hacerse. Por otro lado, la “oportunidad reglada” (también llamada “normada” o “reglamentada”) en la que, en aras a salvaguardar los postulados dimanantes del principio de legalidad penal, es la propia norma la que autoriza la *oportunidad* mediante el establecimiento de ciertos requisitos limitadores de su ámbito de aplicación<sup>46</sup>. En palabras de Conde-Pumpido Ferreiro estaríamos ante “supuestos en que por razones de intrascendencia social y eficacia práctica [se] puede desistir de la acción, supuestos que habrán de estar objetivados, seleccionados por el legislador y fundamentados en el principio superior de una justicia rápida”<sup>47</sup>. Siendo esto así, y según los postulados defendidos por la doctrina que inmediatamente va a ser expuesta, podemos concluir afirmando que, si el levantamiento de pena por regularización no es más que una concreción del *principio de oportunidad* entonces, como apunta Choclán Montalvo, “se trata de una oportunidad reglada, toda vez que se encuentra predeterminada en la norma y existe un control judicial de su utilización”<sup>48</sup>.

Una vez realizada esta sintética, pero necesaria, exposición general sobre el *principio de oportunidad*, es momento de estudiar las diferentes interpretaciones que conducen a este sector doctrinal a defender que la figura de la regularización se encuentra fundamentada en razones de política-fiscal, derivadas del mencionado principio. Al objeto de clarificar la exposición, pueden dejarse apuntados tres grupos de argumentos diferenciados que vienen a sostener esta teoría.

En primer lugar, desde el punto de vista del análisis económico del Derecho, y siguiendo criterios de oportunidad, se entiende que la regularización supone una eficaz alternativa a llevar a cabo un proceso administrativo o penal sancionador, lento y costoso. Siendo esto así, la regularización aparecería como una forma de comportamiento postdelictivo positivo constitutivo de una alternativa a la pena, y legitimado precisamente

43 Sobre estas y otras razones que parecen sustentar el *principio de oportunidad* cfr.: ARMENTA DEU, *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad*, cit., pp. 194-195. Acerca de las ventajas que puede producir este principio en el Ordenamiento Jurídico, vid.: SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal*, cit., pp. 111 y ss.

44 Sobre esta clasificación puramente esquemática, pues en modo alguno supone un *numerus clausus* de razones, cfr.: CONDE-PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., pp. 26-27.

45 ARMENTA DEU, *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad*, cit., p. 23.

46 CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal... cit.*, pp. 60 y ss.; y CONDE-PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., pp. 21 y ss.

47 CONDE-PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., pp. 35-36.

48 CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 353.

por la necesidad de adoptar medidas alternativas menos costosas<sup>49</sup>. En definitiva, la norma buscaría maximizar el beneficio para las arcas públicas y conseguir un coste de gestión mínimo o muy reducido.

Según se argumenta por este sector de la doctrina, el instituto de la regularización explicado en la razón anteriormente apuntada, constituye una nítida manifestación del *principio de oportunidad reglada*, con el objetivo de estimular un pronto cobro y de evitar el recurso al proceso. Así, como se decía, desde el punto de vista del análisis económico del Derecho y en aplicación de un criterio de optimización de costes, el legislador preferiría optar por establecer una cláusula de regularización que, además de salvaguardar los intereses recaudatorios de la administración, suponga también un ahorro (en tiempo, en dinero, en material) para el Estado (lo cual hace que esta institución siga respondiendo a fundamentos y fines extrapenales)<sup>50</sup>. Como exponen De Urbano Castrillo y Navarro Sanchís, “más que hacer justicia en un caso concreto [...] se alza un problema de ‘optimización de costes’, en cuanto el Estado o la Administración, que no son unos acreedores cualquiera, emplean medios solo a ellos permitidos, para cobrar sus deudas del modo más rápido y barato posible”<sup>51</sup>. El coste que supone para la Administración el inicio de un proceso penal (de conclusión incierta) por un delito fiscal es superior al de aceptar una regularización (con pago, antes o después, pero seguro); y esto es lo que conduce a la adopción del mecanismo de la regularización. Se concibe por tanto que *regularizar es rentable*<sup>52</sup>. En definitiva, el legislador adoptaría de este modo una solución totalmente pragmática y de utilidad para el Derecho penal a la hora de perseguir un fraude de proporciones considerables y de tener en cuenta el menor coste que, a efectos de recuperación de deudas, comportaría el fomento de un comportamiento postdelictivo como la regularización.

En segundo lugar, también en términos de *oportunidad*, se aduce que, dadas las limitaciones y dificultades de la Administración para descubrir el fraude, y su posición desigual respecto del defraudador, se hace necesario el establecimiento de la cláusula de regularización con objeto de incentivar al sujeto a poner en conocimiento de esta la existencia de dicha situación irregular<sup>53</sup>. El ínfimo riesgo de descubrimiento de la defraudación por parte de la administración, de cuya existencia parte estos autores, contribuiría a que el grado de intimidación de la norma penal en este punto no fuese muy elevado, y el sujeto se encontrase más o menos cómodo con su actuación delictiva, por lo que, en términos utilitaristas, resultaría mejor articular un mecanismo que estimule al sujeto a la regularización de su situación<sup>54</sup>. Es decir, toda vez que la Administración sufriría cuantiosos inconvenientes para cumplir con las funciones y objetivos que le son inherentes (pues tendría primero que descubrir el fraude, lo cual no es tarea fácil, y después ejecutarlo coactivamente contra el infractor, tarea también tediosa y duradera) la regularización sería concebida como un mecanismo idóneo para alcanzar tales intereses: se invita al sujeto a la regularización de su situación irregular a cambio de ofrecerle determinados beneficios (el más importante: la exención de su responsabilidad penal), y con ello se logran cumplir finalmente los fines propios de la recaudación. Por ello no cabe duda de que este razonamiento puede también clasificarse como de tipo fiscal, toda vez que, así concebida, la regularización constituye un mero instrumento en dirección a alcanzar fines propios de la Administración (fines extrapenales). De nuevo con esta idea subyace realmente una opción legislativa derivada de criterios de oportunidad: se “sacrifica” la sanción penal a cambio de preservar las funciones propias de la Administración.

49 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 47.

50 Coincidiendo en esta lectura: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 353; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 166-167 y 174-175; y DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.* pp. 260 y 262.

51 DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.* p. 262.

52 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 177.

53 BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5, entiende que “la política penal de la recaudación [...] se basa en la utilidad del uso del derecho penal y prevé la posibilidad de renunciar a la pena cuando sea más útil para la protección del bien jurídico”.

54 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 197-198; sin embargo, el autor matiza que con este pensamiento se puede defender precisamente la idea contraria, esto es, que la institución de la regularización produciría efectos contrarios a los inicialmente perseguidos, pues el sujeto podría verse tentado a defraudar toda vez que conoce que tiene la posibilidad de acceder a la impunidad llevando a cabo, de forma correcta, la regularización. Sobre ello vid. tb.: El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 289-290). Mantiene esta posición también: CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal... cit.*, p. 37, advirtiendo que “si el delincuente tiene el convencimiento en su fuero interno de que una determinada clase de comportamiento ilícito no va a ser sancionado, parece evidente concluir que el delito podría reportarle en ese caso más beneficio que el comportamiento legal alternativo”. En los mismos términos: SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal, cit.*, p. 122, considerando que, con este tipo de figuras, basadas en criterios de oportunidad, puede desaparecer el efecto disuasorio como función primordial de la pena.



Para Sánchez-Ostiz Gutiérrez “no puede ignorarse además que la propia Administración [...] tiene interés en que se regularice, no sólo porque favorece la recaudación, sino además porque puede tener eficacia en la lucha contra el fraude: al regularizar se proporciona información con posible relevancia para detectar otros fraudes”. En opinión del autor, a la hora de justificar el instituto de la regularización no puede dejar de tenerse en cuenta este dato de tipo utilitarista<sup>55</sup>.

Este argumento se encuentra íntimamente imbricado a aquel, ya recogido *supra*, que consideraba que el cambio de paradigma en la relación Administración / obligado habría modificado los roles y, en suma, habría otorgado más peso al obligado al pago en el conjunto de la función recaudatoria, lo que permitía tener muy en cuenta los comportamientos postdelictivos de este. En tal sentido, recordemos, la Administración cae en la cuenta de que no puede ostentar un férreo control de las conductas de los obligados, pues se encuentra en una posición ciertamente desigual respecto de la mejor posición del sujeto defraudador (que tiene más facilidades para esquivar el cumplimiento de sus obligaciones); debido a ello, por medio de la ley la Administración renunciaría a su pretensión de controlarlo todo decidiendo dar cabida al comportamiento del sujeto para cumplir correctamente con su función recaudatoria y, en suma, para hacer efectivo su derecho al cobro de las deudas, lo que llevaría a cabo mediante la articulación del mecanismo de la regularización.

En suma, según estos postulados, la instauración de la cláusula de regularización en el Código Penal respondería, de nuevo, a criterios utilitaristas y de índole práctica. Como advierte Tirado Estrada, “el legislador, consciente de las limitaciones de los órganos y servicios de inspección [...] que imposibilitan el control absoluto, quiere favorecer el cumplimiento, aún tardío, de los deberes fiscales de carácter formal”, y todo ello en aras a proteger sus propios intereses recaudatorios<sup>56</sup>. O, gráficamente, como exponen De Urbano Castrillo y Navarro Sanchís, “las exigencias generales de justicia van a decaer ante criterios pragmáticos, derivados de las dificultades de prueba de los procesos de delito fiscal, su lentitud e innegable incertidumbre en sus resultados, como la experiencia diaria pone de manifiesto”<sup>57</sup>.

En tercer y último lugar, se alega que el fundamento de la cláusula de regularización reside también en la

necesidad de preservar el buen funcionamiento del sistema de recursos públicos, como mecanismo esencial y necesario para el desarrollo de las políticas estatales. Se entiende así que la figura responde al interés del Estado en la obtención de la mayor recaudación posible para poder ejercitar sus políticas públicas. Así, el instituto de la regularización vendría a proteger un conjunto de intereses que ya no sólo son propios de la Administración sino también de todos los ciudadanos, pues en el fondo ello supone un incremento de los recursos con los que sostener el conjunto de servicios públicos del Estado y, en suma, proteger la fórmula constitucional del Estado Social y Democrático de Derecho, valor supremo previsto en el art. 1,1 de la Constitución Española<sup>58</sup>. Con la idea de protección y cumplimiento de tales mandatos constitucionales el legislador habría adoptado el mecanismo de la regularización con base en una ponderación de intereses y en una confrontación de estos con el mantenimiento de pena, lo que responde, de nuevo, a criterios de oportunidad. Como exponen De Urbano Castrillo y Navarro Sanchís, “en el ámbito de la política económica, el objetivo de recaudar los fondos públicos que el Estado necesita para llevar a cabo sus políticas en esta materia va a conducir por estrictas razones de eficacia a favorecer aquellos comportamientos que redunden en una mayor y más rápida obtención de ingresos públicos”<sup>59</sup>.

Debemos resaltar que incluso aquellos autores que se inclinan por fundamentos jurídico-penales (y que por tanto niegan que la razón de ser de la regularización resida en justificaciones de tipo fiscal) reconocen que no puede desconectarse completamente a la figura de aquel interés estatal por percibir íntegramente todas las cuotas adeudadas. Como expresa Iglesias Río lo anterior es así “porque la política fiscal se alza como una de las manifestaciones más características de la soberanía estatal y es evidente que el creciente intervencionismo público necesita ingentes recursos para llevar a cabo sus políticas de inversiones, planes de futuro, retribución de personal, etc.”<sup>60</sup>.

A modo de cierre, y según el entendimiento de este sector doctrinal apoyado en las diferentes razones que acaban de ser expuestas, podría afirmarse que la cláusula de regularización supone, en esencia, una concreta manifestación del *principio de oportunidad reglada* en materia penal. Desde esta perspectiva la regularización debe entenderse encuadrada en el terreno de la *opor-*

55 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 149.

56 TIRADO ESTRADA, J.: “El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, año VI, 1996, p. 4.

57 DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 260.

58 Recoge este argumento: TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

59 DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 260.

60 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 194.

tunidad de la persecución, en el que el Derecho penal ha querido ponderar los costes con los beneficios. Con base en criterios a todas luces utilitaristas, la cláusula de regularización no sería más que una forma de aparición del *principio de oportunidad reglada*: desaparecido el interés preponderante, que es el de la víctima, el interés general de hacer justicia decae y la prosecución se vuelve un obstáculo en sí misma para el correcto funcionamiento de la Administración, que se vería entorpecida por la persecución de hechos en los que los afectados ya carecen de todo interés<sup>61</sup>.

### 2.5. El propio alcance de la norma

El alcance con el que el legislador penal ha querido dotar al instituto de la regularización constituye un nuevo argumento a la hora de sostener un fundamento fiscal para esta figura. En este sentido se señala que determinados extremos de la norma no serían explicables desde un punto de vista jurídico-penal puro, por lo que forzosamente habría que acudir a fundamentos extrapenales para su exégesis.

El hecho de que la norma exonere de pena ya no solo por el delito de defraudación cometido sino también por otros delitos instrumentales al fraude, como determinadas irregularidades contables o falsedades, o el hecho de que la exoneración de responsabilidad penal se predique ya no sólo del tipo básico sino también de la forma cualificada del delito, serían ejemplos paradigmáticos que señalarían directamente a un interés extrapenal, de tipo fiscal. También conduciría a esta conclusión, por ejemplo, el hecho de que la reclamación de deudas (como actividad meramente gestora, mas no de carácter inspector) no cierre la posibilidad de regularizar válidamente. En este marco Sánchez-Ostiz Gutiérrez advierte que la norma ha previsto la exención de pena también para los delitos de falsedad e irregularidades contables, aun cuando en estos casos a su juicio no se dan “los elementos que en circunstancias normales la doctrina y la praxis penal exigen para eximir de responsabilidad”<sup>62</sup>. En suma: la amplitud con la que se ha previsto por el legislador español la cláusula de regularización postdelictiva indicaría que han prevalecido en esta institución intereses fiscales o recaudatorios, al no encontrar una exégesis propiamente penal que

explique tales extremos. Amplitud que se haría incluso más evidente si se compara la figura de la regularización con sus homólogas en el Derecho comparado; así, como apunta el último autor citado, “la previsión del Derecho español por alcanzar la *plena exención* de responsabilidad penal, y por afectar también a infracciones conexas y/o menores-contrasta con las de otros sistemas, en los que no pasa de ser una circunstancia atenuante de la responsabilidad”<sup>63</sup>.

En opinión de este sector, el hecho de extender los beneficios de la regularización a determinados delitos (irregularidades contables, falsedad), realizados de una forma medial a la defraudación, no puede responder a un fundamento jurídico-penal. Según entiende Sánchez-Ostiz Gutiérrez en estos delitos instrumentales al fraude “los fines del Derecho penal (razones de prevención general y especial) aconsejarían mantener la sanción, pero el Derecho tributario (razones de eficiencia recaudatoria) se ha impuesto en la ponderación valorativa presente tras la regularización”<sup>64</sup>. En este sentido la amplitud de la cláusula de regularización resultaría completamente disfuncional desde el punto de vista de la eficacia preventiva que persigue el Derecho penal moderno, aunque resulte plenamente funcional en un sentido recaudatorio. También Boix Reig y Mira Benavent opinan que la amplitud de los beneficiosos efectos que se derivan de la regularización “demuestra la voluntad del legislador de primar la función recaudatoria en detrimento de la operatividad del Derecho Penal”<sup>65</sup>.

Según este sector, con la amplitud de los beneficiosos efectos de la regularización, más que prevenirse (función de prevención del Derecho penal), se estaría incentivando el fraude, pues el sujeto defraudador podría contar con la certeza de que si regulariza no se verá sancionado ni tan siquiera por determinados delitos instrumentales cometidos, lo que haría decaer también los intereses propios del orden penal<sup>66</sup>.

Partiendo de una visión crítica, Muñoz Conde intenta buscar una explicación penal a esta amplitud de la cláusula de regularización. El autor, en una interpretación restrictiva, entiende que la exención de pena por falsedades e irregularidades contables solo debe resultar admisible “en la medida en que dichas fal-

61 De esta opinión: DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 212.

62 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 151.

63 Ídem., p. 171. Para mayor abundamiento sobre las particularidades en la legislación extranjera vid. El Mismo, pp. 171 y ss. También IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 180, califica estos extremos de la norma de “fórmula genuinamente hispana”.

64 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 166.

65 BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 91.

66 En este sentido: SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 178, advierte sobre el peligro que genera la regularización así comprendida, toda vez que con la misma se estarían produciendo efectos contraproducentes en relación con la prevención general y especial de delitos: la norma podría incentivar a delinquir, en vez de prevenir tales conductas.

sedades carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social”, pues “parece realmente excesivo [...] que, por ej., una falsedad en documento público u oficial pueda quedar exenta de pena por el hecho de que se haya utilizado para llevar a cabo un fraude fiscal que luego se regulariza”. El autor considera que no es posible sostener que en la falsedad instrumental desaparezca también la voluntad defraudadora y con ello la responsabilidad penal: “una cosa es que [...] se conceda la impunidad al ‘contribuyente tardío’, y otra que se dejen exentas de pena también las maniobras fraudulentas premeditadas y persistentes [...] que quedarían absurdamente privilegiadas cuando se realicen para defraudar”. Si no se interpretan restrictivamente estos extremos de la norma entonces, a juicio de este autor, podrá afirmarse que la misma deviene contraria a los más elementales principios del Derecho penal, pues, en definitiva, “con ello quizás se consiga una mayor eficacia recaudatoria, pero a costa de una mala y criticada política criminal”<sup>67</sup>.

En suma: según entienden estos autores, con determinados extremos que subyacen en la figura de la regularización pudieran ponerse en tela de juicio las potencialidades preventivo-generales de la norma. Con esta amplitud, la cláusula estaría lanzando un mensaje que cuestionaría el carácter naturalmente coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir delitos, y la inquebrantabilidad de los bienes jurídicos tutelados por el Derecho. Si lo anterior es así, entonces deberá recurrirse a una explicación en términos político-fiscales, es decir, se habrá de reconocer que el legislador, a la hora de establecer el mecanismo de la regularización, ha prestado atención a la garantía de otras finalidades distintas a las puramente penales; finalidades, en definitiva, político-fiscales, que habrían pesado más en un juicio ponderativo, y que habrían terminado por incorporar al Código Penal un instrumento “extraño” apoyado en fundamentaciones y finalidades que le son ajenas.

### 3. CRÍTICAS A LA FUNDAMENTACIÓN POLÍTICO-FISCAL. EL RIESGO DE INSTRUMENTALIZACIÓN DEL DERECHO PENAL

Como se ha podido comprobar, en los postulados sostenidos por este sector doctrinal subyace una explicación de la regularización tributaria apoyada en razones de tipo extrapenal, tendentes a alcanzar objetivos de política fiscal o recaudatoria mediante el recurso al poderoso arma que constituye el Derecho penal. Esto ha conducido a otro destacado sector de la doctrina a criticar duramente la posición que ha sido expuesta, huyendo de una explicación de la norma desde tal óptica. Desde esta otra visión crítica se considera que con el mantenimiento de las tesis fiscalistas que podríamos denominar *puras* se estaría instrumentalizando el Derecho penal, concibiéndose al mismo como un mero vehículo carente de contenido, dirigido exclusivamente a la consecución de otros objetivos bien distintos a los suyos propios. Según estas teorías, la regularización constituiría un mecanismo “transformado en una recompensa excepcional, en un indulto anticipado, respecto de un hecho delictivo perfectamente consumado y agotado”<sup>68</sup>.

Esta doctrina lleva razón al afirmar que si la regularización se explica únicamente desde postulados fiscales *puros* entonces el Derecho penal queda degradado al estatus de “mero instrumento” al servicio de la recaudación<sup>69</sup>. Esta afirmación parece que constituye una realidad obvia. Para algunos autores como Queralt Jiménez, no obstante, esta instrumentalización no tiene porqué suponer una manipulación ilegítima del Derecho penal, toda vez que se concibe que en una sociedad democrática como la nuestra se hace posible una intervención económica desde todos los ámbitos, incluido el penal<sup>70</sup>. Según esta última línea de pensamiento, el recurso al Derecho penal no sería la panacea para colmar los fines y necesidades recaudatorias. Sin embargo, no parece que pueda despojarse de razón a aquel otro grupo de autores que advierte sobre el riesgo de instrumentalización del Derecho penal si se concibe a la cláusula de regularización como una forma más de recaudación, al servicio de la Administración tributaria. Con una fundamentación político-fiscal *pura* se estaría trasladando el mensaje de que el Derecho penal únicamente perseguiría un interés de cobro de lo adeudado,

67 Afirmación hecha en: MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, pp. 1062-1063. Se mantiene, con otra terminología, en su última edición: MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 22ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2022, pp. 1026-1027.

68 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 196.

69 LICHTMANN, D.: “La extinción de la acción penal por pago en los delitos tributarios. ¿Política criminal o económica?”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 2102-2103.

70 QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 177.



lo que se traduce en una renuncia a sus propios principios y a la obligación pública de perseguir penalmente todos los delitos<sup>71</sup>. Como expresa Iglesias Río, “las tesis fiscales son acusadas de sobredimensionar unilateralmente la consecución de objetivos económicos a costa de renunciar al postulado de perseguir el injusto (en principio inderogable en un Estado de Derecho), en lo que parecería responder al viejo aforismo ‘el fin justifica los medios’”<sup>719</sup>.

La figura de la regularización explicada fiscalmente sería así un ejemplo patente del proceso de administrativización sufrido por el Derecho penal ante este tipo de delitos: esta se dirigiría a la protección de ciertas políticas sectoriales que sin embargo no resultan plenamente justificadas desde el punto de vista del Derecho penal<sup>72</sup>. De este modo podría considerarse al instituto de la regularización como un auténtico cuerpo extraño en el conjunto del Código Penal. Sentado lo anterior podemos preguntarnos entonces si no sería más idóneo abandonar el instrumento penal y ubicar las infracciones contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el seno del Derecho administrativo. Como advierte Sánchez-Ostiz Gutiérrez “llega el momento de plantearse si es adecuado el recurso al Derecho penal o, allá donde no sea posible percibir indicios de suficiente merecimiento y necesidad de pena, será más conveniente, por más eficaz y eficiente, confiarlo al Derecho administrativo sancionador”<sup>73</sup>. No es en modo alguno desdeñable tal posición: la propia exención de pena puede tener mejor acomodo en un Derecho administrativo, en el que sí parecen más fácilmente asumibles ciertos criterios de oportunidad, que en un Derecho penal cuya obligación es la persecución del crimen y la protección de determinados bienes jurídicos<sup>74</sup>. Todo ello siempre y cuando se mantenga una tesis político-fiscal neta, es decir, cuando se considere, como hace un sector de la doctrina, que la cláusula de regularización no puede sostenerse en fundamentos de tipo penal.

En la actualidad parece algo prácticamente indiscutible que el Derecho penal tiende a hacerse cargo de cier-

tos problemas que en principio no le corresponden (lo que se ha venido a denominar “expansión del Derecho penal”). Sin embargo, como argumenta Santana Vega recogiendo el pensamiento de Roxin, “en los Estados sociales se aprecia ‘una fácil huida hacia el Derecho penal’. Pero lo que no parece correcto es querer compensar esta situación, [...] por ‘una fácil escapada’ a través del principio de oportunidad”<sup>75</sup>. Cuando el legislador penal pasa a tener en cuenta principios como el de oportunidad, se corre el serio peligro de hacer franqueable el Derecho penal a la política del Estado. Sin embargo, esta afirmación debe matizarse, pues, como afirma Contreras Alfaro, la acogida de criterios de oportunidad en Derecho penal puede ser beneficiosa para este “mientras no se traduzca en un sacrificio de las víctimas potenciales por la disminución del efecto disuasivo de las penas; puesto que una variación de las consecuencias del delito en estos términos significaría un aumento de probabilidades de que se opte por la alternativa criminosa, especialmente si se trata de delitos económico-patrimoniales”<sup>76</sup>.

Este conjunto de críticas, reconducibles en síntesis a la idea de peligro por instrumentalización del Derecho penal, son las que, con razón, mueven a un importante sector de la doctrina a formular fundamentaciones que se desarrollan dentro del círculo del Ordenamiento jurídico-penal, pues solo así quedaría plenamente justificado el establecimiento de la cláusula de regularización en el seno del Código Penal.

Todo lo expuesto hasta el momento se encuentra en estrecha conexión con la idea de que el Derecho penal, por medio de la categoría de la *punibilidad*, pueda hacerse cargo o no de determinadas cuestiones extrapenales. No podemos detenernos en este lugar a valorar el alcance y significación de la *punibilidad* en el sistema penal<sup>77</sup>, pero baste señalar que un sector de la doctrina admite que las instituciones integrantes de la *punibilidad* pueden encontrarse fundamentadas en razones de política-jurídica general; de este modo, determinadas cláusulas resultarían explicables en atención

71 IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 290-291; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 75.

72 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 69-70, y 182.

73 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidasolo (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal, cit.*, p. 258.

74 SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidasolo (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal, cit.*, p. 258. Por su parte, como explica ADRIASOLA, G.: “Legitimidad de la intervención del Derecho penal en la actividad económica”, en Rubinska, R. M., Schurjín Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 109, por algunos autores incluso se ha planteado la posibilidad de que la tutela de este tipo de actuaciones quede a cargo de un “Derecho intermedio” o un “Derecho administrativo-penal”, tendiendo a la descriminalización de ciertas conductas (en particular, destaca el autor la escuela de Frankfurt).

75 SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal, cit.*, p. 112.

76 CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal... cit.*, p. 37.

77 Para conocer nuestra postura al respecto, cfr.: BUSTOS RUBIO, M.: “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, n° 36, 2015, pp. 189 y ss.

a consideraciones extrapenales, propias de otros sectores del Ordenamiento Jurídico<sup>78</sup>. Extrapolando esto al caso de la regularización no habría problema en afirmar que la misma quedase fundamentada exclusivamente en consideraciones político-fiscales tendentes a hacer efectiva la recaudación. De este grupo, sin embargo, se desliga otro sector doctrinal que advierte sobre la imposibilidad de diferenciar entre política-jurídica general (extrapenal) y política-criminal, pues según se aduce, toda vez que el Derecho penal ha seleccionado ciertas consideraciones de tipo extrapenal y las ha insertado en la categoría de la punibilidad, entonces las mismas adquieren ya un carácter político-criminal, propiamente penal, pues se las tiene en cuenta como modo de lucha contra un determinado tipo de criminalidad. En este sentido entiende García Pérez que “en el Derecho penal no hay espacio para distinguir entre unos criterios basados en la política criminal y otros referidos a la política jurídica, puesto que [...] cualquier criterio que afecte a la configuración de las consecuencias jurídicas o a la decisión de si se recurre a la pena pertenece a la política criminal”<sup>79</sup>. Abunda en esta idea, verbigracia, Díez Ripollés, quien considera que los componentes de oportunidad que influyen en el delito “pueden tener un origen extrapenal o penal supraespecífico [...]. En cualquier caso, ese diferenciado origen no puede dar pie a una pretendida contraposición entre reflexiones de política jurídica y reflexiones de política criminal”. De este modo, cuando las consideraciones extrapenales se integran en el marco del Derecho penal, las mismas “pasan a ser sin excepción contenidos politicocriminales y no meramente politicoyurídicos”. Según el autor, sin que la punibilidad acabe siendo un cajón de sastre donde pueda tener cabida todo aquello que no resulte fundamentado en las categorías de la teoría del delito, no debe hacerse distinción absoluta entre intereses político-jurídicos y político-criminales estrictos<sup>80</sup>.

En nuestra opinión, resulta claro que el Derecho penal no puede ser en modo alguno ajeno al contenido de otras ramas del Ordenamiento Jurídico: este es único en su conjunto<sup>81</sup>. En este sentido, asiste toda la razón a aquellos autores que, como Queralt Jiménez,

señalan que en un sistema democrático las funciones de intervención sociopolítica, económica o financiera “adquieren una relevancia positiva en la solución o, cuando menos, conducción, de los conflictos, cuya índole, intensidad y número, evolucionan y varían sin cesar”, lo que legitima la intervención del Derecho penal también en estos sectores<sup>82</sup>. Es factible, por tanto, que las consideraciones extrapenales se imbriquen con el Derecho penal y se adentren en el mismo: como subraya Pedreira González, parafraseando a Bloy, el Ordenamiento penal no obedece únicamente a su propia legitimidad, como si de una suerte de microcosmos se tratase, sino que en ocasiones el mismo se imbrica con determinadas consideraciones extrapenales (en nuestro caso, de tipo recaudatorio), que requieren de una ponderación de intereses<sup>83</sup>. No pretendemos por tanto criticar la existencia de ciertas políticaseconómicas en el seno del Derecho penal, sino más bien reflejar la problemática que se genera a partir de la utilización de este Derecho, el penal, como *mero* instrumento al servicio de dichos fines, obviándose de este modo determinados principios basilares del mismo.

Siendo esto así, nos encontramos con un problema de primer orden que queremos expresar con el siguiente interrogante: ¿cuál es el límite a la incorporación de consideraciones y objetivos extrapenales en el seno del Derecho penal? De no ponerse coto a este modo de proceder, el Derecho penal podría acabar haciéndose cargo de multitud de cuestiones ajenas a sus propios fines configuradores, convirtiéndose en un mero instrumento orientado a la consecución de metas y objetivos propios de otros sectores del Ordenamiento, y propiciándose, de otro lado, el ya desmesurado recurso al sistema penal como forma de solución de todo tipo de conflictos y problemas sociales. Si la fundamentación de una determinada cláusula como la regularización se identifica con un interés netamente extrapenal, sin que la entrada de estos intereses se vea limitada en modo alguno, se diluye el carácter coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir el crimen, la inquebrantabilidad del Ordenamiento Jurídico y la protección de la intangibilidad de los bienes jurídicos, poniéndose

78 Extensamente vid.: POZUELO PÉREZ, L.: *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 448.

79 GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho penal*, Ed. Aranzadi, Navarra, 1997, p. 313.

80 Díez Ripollés, J. L.: “La categoría de la antijuridicidad en Derecho penal”, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIV, Fascículo III, 1991, p. 781.

81 Más, si cabe, en el caso del Derecho penal económico. Como ha señalado TIEDEMANN “apenas podría negarse hoy en día la afirmación de que los tipos penales del Derecho Penal económico dependen, en gran medida, de la configuración del *sistema económico* y, en ese sentido, en sintonía con la constitución económica y la política económica, presentan características tanto políticas como otras que son reflejo de la configuración del sistema económico” (vid.: TIEDEMANN, K.: “Presente y futuro del Derecho Penal económico”, en *Discurso de Investidura de Doctor Honoris Causa Klaus Tiedemann*, Ed. Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1992, p. 25).

82 QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 814.

83 PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: *La prescripción de los delitos y de las faltas. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2004, p. 154.

con todo ello en entredicho la función preventiva que le corresponde, ahora sí, al Derecho penal. En el caso concreto de la regularización, de entenderse que el Derecho penal asume, sin mayor justificación, la función del cobro de tributos, entonces, como advierte Iglesias RÍO, utilizando las palabras de Streck, “el Estado vende la sanción penal a cambio de dinero fiscal”<sup>84</sup>.

Admitir que el Derecho penal está directamente conectado a determinadas consideraciones extrapenales (por ejemplo, en el caso de la regularización, de tipo fiscal o recaudatorio) no conlleva autorizar al legislador a transferir de forma automática la función propia de otras ramas del Ordenamiento al seno del Derecho penal, que tiene sus propios cometidos y límites (que, además, constituyen auténticas garantías). El Derecho penal puede acoger una *finalidad* extrapenal, pero siempre que lo haga en consonancia con sus propios postulados, y no a costa de estos, esto es: bajo una *fundamentación* propiamente penal. El afán recaudatorio no debe, ni puede, primar más que los principios limitadores del *ius puniendi* y su propio fundamento. En este sentido, como bien advierte Tirado Estrada, la valoración de las instituciones que, como la cláusula de regularización, se integran en la categoría de la punibilidad debe hacerse “al socaire de los principios que rigen el ordenamiento jurídico-penal”<sup>85</sup>.

A nuestro modo de ver, para que un determinado fin extrapenal pase a formar parte integrante del Derecho penal es necesario que supere el *filtro valorativo* de este, esto es, que dicho fin se recubra de una fundamentación penal o político-criminal propia, en virtud de la cual pueda hablarse, ahora sí, de un interés propiamente penal. Sólo así puede ponerse límite a la posibilidad de que el Derecho penal asuma, sin mayores justificaciones, cualquier tipo de finalidad extrapenal, lo que supondría, como decimos, una auténtica instrumentalización y una perversión de este y de sus propios fines. Tan solo un examen circunstanciado de la cláusula concreta perteneciente al nivel de la punibilidad puede indicarnos si se ha superado ese *filtro valorativo* o no, pues en esta tarea pueden intervenir diversas razones por las que finalmente se pueda concluir afirmando que una determinada institución, aun persiguiendo una finalidad extrapenal, resulta fundamentada penalmente

(por ejemplo, fundamentos basados en la idea de *reparación penal* de la víctima, supuestos de menor merecimiento o necesidad de pena, existencia de mecanismos menos lesivos que la sanción penal, cumplimiento o salvaguarda de los fines preventivos de la pena, protección efectiva o real, aún a posteriori, del bien jurídico protegido...) <sup>86</sup>.

Mendes de Carvalho, en su profundo análisis de la categoría de la punibilidad en el sistema penal, considera que las categorías pertenecientes a la misma no pueden desprenderse de la función protectora de bienes jurídicos que le corresponde al Derecho penal en virtud del principio de ofensividad o lesividad (*nullum crimen sine iniuria*). De este modo, señala la autora, “los supuestos de exención de pena no pueden dar lugar a un menoscabo de la mencionada función, es decir, no deben comprometer la eficacia de la protección de los bienes jurídicos que realiza el Derecho penal a través de sus normas”<sup>87</sup>. En este último sentido podría decirse entonces que si la cláusula de regularización supone un mecanismo (amplio) de protección o salvaguarda *efectiva* (aún a posteriori, por ejemplo preservando la función preventiva de la norma) del bien jurídico tutelado por el delito de defraudación, esto es (y a nuestro juicio) la función recaudatoria, entonces la institución, aun pudiendo responder a *finalidades* extrapenales, de tipo fiscal o recaudatorio, quedaría explicada en razones propiamente penales, pues habría superado el *filtro valorativo* de éste. La diferencia es esencial: no es lo mismo decir que la razón de ser de la regularización es hacer efectivo el cobro de una deuda (recaudar), que afirmar que la misma pretende salvaguardar un bien jurídico-penal (la función recaudatoria). En el caso concreto de la institución de la regularización, pues, habrá de comprobarse si la misma puede concebirse no ya como mecanismo dirigido a la *recaudación* (interés político-fiscal), sino, de una forma amplia, como un instrumento dirigido a la salvaguarda efectiva “a posteriori” de la *función recaudatoria* como interés tutelado por la norma (por ejemplo, como forma especial de reparación que da cumplimiento a las necesidades preventivas). Si ello es así, entonces la cláusula habrá superado el *filtro valorativo* del Derecho penal, constituyendo una herramienta políticocriminalmente

84 IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 195.

85 TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

86 A modo de ejemplo puede citarse a FARALDO CABANA, para quien la apelación a fines extrapenales para fundamentar una causa de levantamiento de pena, “se ve limitada por el respeto a los fines de la pena, que no pueden ser menospreciados por necesidades instrumentales o contingentes del legislador”; vid.: FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 103; y La Misma, “El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos: las causas de levantamiento de la pena”, en *Revista Peruana de Ciencias Penales*, nº. 10, año V, p. 139. Ampliamente, ya en concreto sobre la cláusula de regularización, vid.: FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 296.

87 MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed Reus, Madrid, 2007, p. 434.

orientada a la consecución de objetivos que interesan al Derecho penal.

Como recoge nuevamente Mendes de Carvalho “al determinar la exclusión o atenuación de la pena en virtud de consideraciones político-criminales, lo que hace el Derecho penal es también seleccionar con base en valoraciones jurídico-penales los supuestos en los que la imposición de una pena o la aplicación de la misma en su totalidad no resulta adecuada por razones de conveniencia u oportunidad, por ejemplo, razones que pueden perfectamente encontrar su origen en otros sectores del Ordenamiento jurídico. Ahora bien, eso no implica que dichos intereses sean incompatibles o contrapuestos a los criterios político-criminales y que deba existir, por consiguiente, una separación tajante entre éstos y los criterios de política-jurídica. Lo que sí se puede deducir, en tales situaciones, es que determinados intereses, estrechamente conectados a otros sectores del Ordenamiento, han pasado por el ‘filtro valorativo’ del Derecho penal, que al decidir por la exención de la pena o su atenuación incorpora dichos contenidos a la política criminal”<sup>88</sup>. De este modo, superado ese *filtro valorativo*, el Derecho penal queda autorizado a acoger determinados *finés* extrapenales, pues ya lo hace con base en sus propias valoraciones; si esto es así, puede hablarse ya, en concreto, de consideraciones propiamente penales.

#### IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

De las ideas expuestas en las páginas previas se deslizan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, existen varios argumentos patrocinados por ciertos sectores doctrinales que apuntan a consideraciones de tipo fiscal o recaudatorio como el verdadero fundamento explicativo de la cláusula de regularización tributaria. Se manejan razones de tipo histórico, razones de eficacia en un nuevo modelo político-criminal, necesidad penal de proteger la conciencia fiscal e incentivar el cumplimiento, razones de oportunidad o de optimización de costes y utilidad, o razones derivadas directamente del propio alcance (extensivo) de la norma en su redacción actual. Estas fundamentaciones de tipo recaudatorio constituirían, a juicio de estos sectores, razón suficiente para mantener una cláusula como la regularización en el Código Penal.

En segundo lugar, a nuestro juicio no es posible sostener únicamente un fundamento de tipo fiscal o

recaudatorio que dote de legitimidad a la regularización tributaria como norma propiamente penal. Tales consideraciones, fiscales o recaudatorias, pueden constituir *finalidades* del legislador, incluso expresamente confesas por este, pero no pueden convertirse en el *fundamento* de la norma. De lo contrario se estaría produciendo una perversión o instrumentalización del Derecho penal, que pasaría ahora a hacerse cargo de intereses que no le son propios (y ello, recordemos, bajo amenaza de imposición o levantamiento de la más grave consecuencia jurídica que prevé nuestro Ordenamiento: la pena).

Y en tercer y último lugar, para que una cláusula tan particular como la regularización tributaria se encuentre legitimada en el seno del Código Penal se hace preciso comprobar si la misma (sus elementos y su extensión) es capaz de superar el *filtro valorativo* del sistema penal, lo que reclama un estudio particularizado de la institución, ínsita al nivel de la punibilidad en el sistema del delito. Y aunque no ha sido objeto de este trabajo apuntalar una fundamentación propiamente penal que nos permita afirmar la superación de tal filtro, tal y como ya hemos expuesto en numerosas investigaciones previas de nuestra autoría, pensamos que es posible legitimar la norma recubriéndola de exégesis propiamente penales que la fundamentarían con suficiencia, a saber: (I) aproximándola al ideal de reparación en Derecho penal (asunción de comportamientos postdelictivos voluntarios de carácter reparador), y (II) declarando una menor necesidad de pena por cumplirse con tal comportamiento los fines preventivos del Derecho penal (preventivo-generales y preventivo-especiales), lo que conjugado con el principio de *ultima ratio* permitiría levantar la sanción penal (por ser esta ya *innecesaria*) trasladando el tratamiento del problema al terreno administrativo o fiscal, donde se le dará un tratamiento proporcional al hecho<sup>89</sup>. Ello no implica que el Código Penal no deba permanecer atento e incorporar consideraciones de índole fiscal (en este caso) dentro de sus propios límites, pero sí que tales modos de proceder se puedan incluir en un sistema, como el penal, que tiene su propia razón de ser y su propio fundamento. Si estos no se encuentran respetados por la norma entonces no podrá afirmarse que se supera el filtro valorativo aludido, más si la norma encaja dentro de tales límites podrán seguir sustentándose este tipo de cláusulas en el seno del Código Penal, en un ejercicio legislativo que resulte finalmente equilibrado y proporcional.

88 Ídem., p. 425.

89 Ampliamente sobre la fundamentación jurídico-penal de la regularización vid: BUSTOS RUBIO, *La regularización... cit.*, pp. 222 y ss. Nos sigue: FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de delitos... cit.*, p. 296.



1. REVISTA PENAL publica artículos que deben ser el resultado de una investigación científica original sobre temas relacionados con las ciencias penales en sentido amplio; ello incluye investigaciones sobre la parte general y la parte especial del Derecho Penal, el proceso penal, la política criminal y otros aspectos afines a estas disciplinas que preferentemente puedan ser extrapolables a otros países. Los artículos no deben haber sido publicados con anterioridad en otra revista.
2. Los trabajos deben enviarse por correo electrónico en formato Microsoft Word (o en su defecto, en formato \*.txt) a la dirección: [jcferreolive@gmail.com](mailto:jcferreolive@gmail.com)
3. La primera página del documento incluirá el título del trabajo en castellano y en inglés, el nombre completo del autor o los autores, su adscripción institucional y su correo electrónico, el sumario, un resumen analítico en castellano y en inglés (de unas 100 palabras aproximadamente) y palabras clave en castellano y en inglés (entre 2 y 5 palabras)
4. Los autores deberán elaborar las referencias bibliográficas conforme a las normas ISO 690.
5. Los trabajos se someterán a la evaluación de al menos dos árbitros externos siguiendo el sistema de evaluación doble ciego. Los autores recibirán información del eventual rechazo de sus trabajos, de las reformas requeridas para la aceptación definitiva o de dicha aceptación. Los originales aceptados se publicarán en el primer volumen con disponibilidad de páginas.
6. Es condición para la publicación que el autor o autores ceda(n) a la Revista, en exclusiva, los derechos de reproducción. Si se producen peticiones del autor o de terceros para reproducir o traducir artículos o partes de los mismos, la decisión corresponderá al Consejo de Redacción. Se deberá indicar que el artículo ha sido publicado previamente en el correspondiente número de Revista Penal.



# Inteligencia jurídica en expansión

Trabajamos para  
**mejorar el día a día**  
del **operador jurídico**

Adéntrese en el universo  
de **soluciones jurídicas**

 96 369 17 28

 [atencionalcliente@tirantonline.com](mailto:atencionalcliente@tirantonline.com)

[prime.tirant.com/es/](https://prime.tirant.com/es/)