

SOBRE EL CONCEPTO DE REGULARIZACIÓN EN LAS CAUSAS DE LEVANTAMIENTO DE LA PENA DE LOS ARTS. 305 Y 307 CP.

José Ángel Brandariz García

1. INTRODUCCIÓN

Una de las principales novedades de la L.O. 6/1995, de 29 de junio, que reformó los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social -dándoles una redacción sustancialmente idéntica a la actualmente recogida en el título XIV CP 1995- fue la introducción en los arts. 305, 307 y 308 CP (tipificadores, respectivamente, de los injustos de defraudación tributaria, de defraudación contributiva a la Seguridad Social y de fraude de subvenciones) de sendas causas de levantamiento de la pena.

La previsión de tales cláusulas, pertenecientes a una categoría dogmática de difusión limitada en la legislación positiva española, traía directamente causa de la problemática suscitada en la primera mitad de esta década por las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991, reguladora del IRPF. Tales normas establecían una doble vía de regularización de las deudas tributarias con efectos de exoneración de las responsabilidades administrativas, al tiempo que consagraban con carácter general una regulación similar en el remozado art. 61.2 LGT -Ley General Tributaria-. La falta de consenso doctrinal y jurisprudencial sobre la eficacia que en sede penal pudiese tener tal comportamiento de manifestación a la Administración tributaria de las cantidades adeudadas y posterior abono de las mismas originó una situación de grave inseguridad jurídica, que sólo podía ser solucionada mediante la reforma de la correspondiente normativa penal¹. No obstante, la relevancia del establecimiento de las causas de anulación de la pena de los arts. 305, 307 y 308 CP trasciende esta circunstancia coyuntural. Con tal decisión, el legislador español se suma a una tendencia sólidamente implantada en el Derecho comparado, cual es la de anular la punibilidad ya surgida en determinados delitos económicos cuando el sujeto responsable realiza un determinado comportamiento posdelictivo positivo de signo reparador².

¹ La exposición de tal problemática excede los límites del objeto de estudio de este trabajo. Para un detenido análisis de la misma puede consultarse, por todos, **Morales Prats, F.**, "Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995", en **AA.VV.**, Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social, Barcelona, 1995, p. 87 y ss.; "art. 305", en **Quintero Olivares, G. y Otros.**, Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal, Pamplona, 1995, p. 743 y ss.; **Suárez González, C.**, "El delito de defraudación tributaria", en **AA.VV.**, Comentarios a la legislación penal, tomo XVIII, Madrid, 1997, p. 121 y ss.

² Por lo que se refiere al ámbito de los delitos contra la Seguridad Social, área a partir de la cual se articulará fundamentalmente el estudio de tales causas de levantamiento de la pena, se establecen cláusulas de esta clase en las normas del art. 2.1-bis L. 638/1983 italiana y del § 266a StGB alemán. Causas de levantamiento de la pena similares se encuentran recogidas en las disposiciones correspondientes de los ordenamientos penales de Argentina, Austria, Brasil, Grecia, Hungría y los Países Bajos.

La anulación de las consecuencias jurídicas del delito se hace depender en los arts. 305.4, 307.3 y 308.4 CP de ciertos presupuestos positivos y negativos, parcialmente coincidentes en las tres normas. Los condicionantes negativos, o causas de bloqueo, se refieren a los momentos a partir de los cuales la conducta posdelictiva del sujeto no dará lugar ya a la aplicación de la causa de levantamiento de la pena. El presupuesto positivo es el comportamiento que debe llevar a cabo el sujeto responsable para hacerse acreedor del beneficio de anulación de la punibilidad.

Tal proceder viene descrito por los arts. 305 y 307 como *regularización de la situación* -de cotización o tributaria- *en relación con las deudas*³ a que se refieren ambos preceptos. Qué ha de entenderse por regularización, y cuáles son los requisitos de la misma, constituye el objeto de atención de este trabajo, centrado fundamentalmente en el ámbito de la defraudación a la Seguridad Social, en el cual este debate no ha llegado a un grado de desarrollo similar al alcanzado en relación con la correspondiente cláusula del art. 305.4 CP⁴.

2. LOS REQUISITOS DE LA REGULARIZACIÓN ANULADORA DE PENA

El debate sobre los presupuestos de comportamiento de la causa de anulación de la pena viene impulsado, en gran medida, por la falta de definición precisa, por parte del legislador, de los requisitos de la exigida actuación posdelictiva. A diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos -en los que sí existe una descripción normativa pormenorizada del correspondiente comportamiento posdelictivo positivo⁵, el legislador de 1995 se ha limitado a afirmar que la supresión de pena acaecerá en los casos de regularización de las deudas contributivas. El problema que plantea esta breve referencia, y lo que justifica la crítica de la doctrina especializada⁶, es que en nuestro ordenamiento no existe una regulación completa del concepto y los requisitos de la regularización de

³ **Banaeloche, J.**, "Los delitos fiscales", en *Impuestos*, nº 15-16/1996, p. 24, critica la referencia normativa a la deuda, señalando que las deducciones y las devoluciones indebidamente obtenidas no constituyen propiamente deudas hasta que no se liquida la regularización.

Ciertamente, la causa de levantamiento de la pena parece, por su formulación, haber sido pensada fundamentalmente para la primera -y principal- modalidad genérica de comisión de los arts. 305 y 307 CP. Sin embargo, ello no es así, y la regularización de la situación ante la Seguridad Social (o ante la Administración tributaria) podrá producirse tanto en relación con la elusión del pago de cuotas, como respecto de la obtención indebida de devoluciones o del disfrute indebido de deducciones.

⁴ El hecho de que el debate sobre el concepto de regularización se encuentre en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social en una fase más incipiente avala la decisión de centrar este estudio fundamentalmente en ese ámbito. Por otra parte, el comportamiento posdelictivo que constituye el presupuesto de la causa de levantamiento de la pena es descrito en la norma tipificadora del fraude de subvenciones (art. 308 CP) de forma distinta a la de los arts. 305 y 307 CP; por ello, las presentes reflexiones sobre el concepto de regularización sólo alcanzarán a la esfera de los dos últimos preceptos.

⁵ Como ejemplo paradigmático puede verse la cláusula del párrafo 5 del § 266a StGB -Strafgesetzbuch - alemán.

⁶ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Madrid, 1995, p. 159; **Del Moral García, A.**, en **AA.VV.**, *Estudio y aplicación práctica del Código Penal de 1995*, tomo II, Madrid, 1997, p. 309; **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Valencia, 1997, p. 114; **Suárez González, C.**, "El delito...cit.", p. 127; "art. 305", en **Rodríguez Mourullo, G. (dir.)**, *Comentarios al Código Penal*, Madrid, 1997, p. 879; en **Bajo Fernández, M.**, *Compendio de Derecho Penal. (Parte Especial)*, Madrid, 1998, p. 612.

deudas tributarias/contributivas con las Administraciones Públicas⁷. Si bien en el ámbito tributario la regularización ha sido utilizada como presupuesto positivo en alguna de las citadas disposiciones exoneradoras de las responsabilidades administrativas⁸ y, por lo tanto, en ese campo existe ya un punto de apoyo para la labor del intérprete penal, en la normativa de Seguridad Social la noción de *regularización* es desconocida⁹.

El hecho de que en sede penal se haya optado por describir de forma tan lacónica la conducta posdelictiva merecedora de anulación punitiva seguramente obedece a la vinculación directa que une a las cláusulas estudiadas -en particular, a la del art. 305.4 CP- con las mencionadas disposiciones de exoneración de las responsabilidades administrativas, en las que, como acaba de mencionarse, ya se había operado con el concepto de regularización¹⁰. Muy clarificadoras resultan, al respecto, las palabras de la propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995¹¹: "...resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal (...). Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico". La voluntad del legislador parece haber sido, por tanto, la de tomar como material de primer orden para deducir el concepto propiamente penal de regularización la noción correspondiente de las referidas disposiciones tributarias¹². Si bien ello parece acertado y perfectamente razonable¹³, esta premisa no implica que la labor del intérprete penal haya de reducirse a una simple traslación mimética del contenido de la regularización en el

⁷ Como indican **Martínez-Buján Pérez,C.**, *Los delitos...*cit., p. 161; **Parets Planes,J.M.**, "Delito fiscal", en Cuadernos Jurídicos, nº 37, 1996, p. 28, tampoco el significado gramatical resulta en este caso definitorio, pues, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española regularizar es "reglar; ajustar o poner en orden una cosa".

Con todo, **Tirado Estrada,J.J.**, "El concepto de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito fiscal", en Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 248, 1996, p. 2, entiende que este significado gramatical parece señalar en la dirección de la interpretación lata del concepto.

⁸ En concreto, la disposición adicional 14ª ley 18/1991, que prevé una vía extraordinaria de exoneración de las responsabilidades por infracciones tributarias, se intitula "regularización de situaciones tributarias".

⁹ Cfr. **Escobar Jiménez,R.**, "El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 Código Penal)", en Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 281, 1997, p. 5; en **AA.VV.**, *Código Penal de 1995. (Comentarios y jurisprudencia)*, Granada, 1998, p. 1445.

¹⁰ **Martínez-Buján Pérez,C.**, *Los delitos...*cit., p. 160; **De Vicente Martínez,R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Madrid, 1996, p. 121, destacan con acierto que el concepto de regularización procede de la legislación tributaria.

¹¹ Llama la atención sobre ello **Martínez-Buján Pérez,C.**, *Los delitos...*cit., p. 161.

¹² Las conclusiones que la doctrina extrae del análisis del concepto de regularización utilizado por la normativa tributaria (básicamente por la disposición adicional 14ª Ley 18/1991 y por el art. 61 LGT) son ciertamente dispares. Para **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 **AA.VV.**, *Nueva...*cit., p. 48; **Lamela Fernández,M.**, "Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido", en *La Ley*, nº 4008, 1996, p. 4; **Martínez-Buján Pérez,C.**, *Los delitos...*cit., p. 161; -con matices- **Rancaño Martín,M.A.**, *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, 1997, p. 118 y s., de la misma se colige la exigencia de un doble requisito: la presentación de una declaración veraz y el ingreso de las sumas impagadas. Por el contrario, para **Banacloche,J.**, "Los delitos..."cit., p. 17; **Herrero de Egaña,J.M.**, "Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio", en Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 239, 1996, p. 3; **Parets Planes,J.M.**, "Delito..."cit., p. 30; **Tirado Estrada,J.J.**, "El concepto..."cit., p. 3, el único requisito imprescindible en todos los supuestos de esta normativa es la declaración de la deuda.

¹³ Cfr., en este sentido, **Martínez-Buján Pérez,C.**, *Los delitos...*cit., p. 160 y s.; **Tirado Estrada,J.J.**, "El concepto..."cit., p. 3.

orden tributario¹⁴. En primer lugar, porque ello chocaría con el hecho de que las disposiciones exoneradoras de la responsabilidad administrativa y las causas de levantamiento de la pena responden a fines no plenamente coincidentes, con lo cual, las condiciones de las que se haga depender la aplicación de las dos clases de cláusulas no tienen por qué ser idénticas. Y, en segundo lugar, porque la incidencia de esta normativa tributaria sobre el concepto de regularización en el ámbito del delito de defraudación a la Seguridad Social no puede sino ser exclusivamente indirecta.

Sentadas estas bases del análisis, la revisión de la doctrina especializada permite constatar que, al margen de la escasa atención dedicada a la materia por los autores que han estudiado el delito del art. 307 CP, sus opiniones han convergido hacia alguna de las dos interpretaciones de regularización presentadas como posibles. Un conjunto de analistas¹⁵ entiende que la regularización del art. 307 CP exige sólo la comunicación a la TGSS (Tesorería General de la Seguridad Social) por parte del sujeto de las deudas eludidas -concepto lato-. Otro sector considera, en cambio, que la regularización supresora de pena requerirá igualmente el ingreso de la deuda¹⁶ -concepto estricto-.

¹⁴ Cfr., en este sentido, **Bermejo Ramos, J.**, "La apreciación...cit., p. 48; **Herrero de Egaña, J.M.**, "Estudio...cit., p. 3; **Lamela Fernández, M.**, "Los delitos...cit., p. 4; **Martínez-Buján Pérez, C.**, "Los delitos...cit., p. 160; **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 4.

¹⁵ Cfr. **Álvarez Moreno, A.**, "Los delitos contra la Seguridad Social", en *Tribuna Social*, nº 67, 1996, p. 44; **Escobar Jiménez, R.**, "El delito...cit., p. 5; en **AA.VV.**, *Código...cit.*, p. 1445; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito de defraudación a la Seguridad Social", en *Relaciones Laborales*, nº 10/1996, p. 46; "El delito de defraudación a la Seguridad Social", en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 228; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos...cit.*, p. 121.

Mantienen una opinión similar, en referencia al delito de defraudación tributaria, **Bacigalupo Zapater, E.**, "El nuevo delito fiscal", en *Actualidad Penal*, nº 45, 1995, p. 893; "El delito fiscal", en **Del Rosal Blasco, B.**, *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Valencia, 1995, p. 305 y s.; en **Conde-Pumpido Ferreiro, C. (dir.)**, *Código Penal. Doctrina y jurisprudencia*, tomo II, Madrid, 1997, p. 3110 -quien, de todos modos, entiende que en los supuestos de las modalidades comisivas de obtención indebida de devoluciones y disfrute indebido de deducciones la declaración habrá de ir acompañada del ingreso de las deudas-; **Banaoche, J.**, "Los delitos...cit., p. 17; **Bermejo Ramos, J.**, "La apreciación...cit., p. 48; **Calderón Cerezo, A.**, "Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del art. 305.4 del Código Penal)", en *Gaceta Fiscal*, nº 160, 1997, p. 197; **Calle Sáinz, R./Gonzalo González, L.**, "Introducción General a la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 74; **Costa Climent, J.**, "La reforma del delito fiscal: tipos penales depurados y discrepancias interpretativas", en **AA.VV.**, *Nueva...cit.*, p. 74; **Herrero de Egaña, J.M.**, "Estudio...cit., p. 3 y s. -quien, no obstante, entiende que si la figura fuese una excusa absolutoria posterior a la consumación (para él se trata de una suerte de desistimiento en la tentativa) sería necesario el ingreso de la deuda-; **Jordana de Pozas González, L.**, "El Proyecto de Ley de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública", en *Revista del Ministerio Fiscal*, nº 2/1995, p. 77; **Lamela Fernández, M.**, "Los delitos...cit., p. 4; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos socioeconómicos*, Zaragoza, 1996, p. 448 y 450 -quienes apuntan que también regulariza a efectos penales el sujeto que, no habiendo realizado una declaración rectificatoria, abona su deuda-; **Muñoz Baños, C.**, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 1996, p. 373; **Parets Planes, J.M.**, "Delito...cit., p. 29; **Queralt Jiménez, J.J.**, *Derecho Penal español. Parte Especial*, 3ª ed., Barcelona, 1996, p. 641; **Rancaño Martín, M.A.**, "El delito...cit., p. 119 y s.; **Suárez González, C.**, "El delito...cit., p. 128; "art. 305...cit., p. 879; en **Bajo Fernández, M.**, *Compendio...cit.*, p. 612; **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 2 y ss.

¹⁶ Cfr., de esta opinión, **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la Seguridad Social*, Pamplona, 1997, p. 400; -tácitamente- **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal", en *Temas Laborales*, nº 37, 1996, p. 53; **Morillas Cueva, L.**, en **Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros.**, *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial I*, Madrid, 1996, p. 879; **Narváez Bermejo, A.M.**, *Delitos...cit.*, p. 114.

En relación con el delito del art. 305 CP mantienen esta opinión **Aparicio Pérez, A.**, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Valladolid, 1997, p. 58; **Boix Reig, J./Mira Benavent, J.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios al Código Penal de 1995*, tomo II, Valencia, 1996, p. 1521; **Díaz Valcárcel, L.M.**, "La regularización tributaria y el Código Penal de 1995", en *La LLei*, nº 130, 1996, p. 2; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 162 y s.; "El delito de defraudación tributaria", en *Revista Penal*, nº 1, 1997, p. 65; -con matices- **Pérez-Crespo Paya, F.**, "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en *Cuadernos de la Guardia Civil*, nº 15, 1996, p. 217 y s.; -aparentemente- **Pérez Royo, F.**, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 7ª ed., Madrid, 1997, p. 288.

Son dos las razones aducidas por el primer sector para fundamentar que el único requisito de la regularización sea la puesta de manifiesto al organismo gestor de las cantidades defraudadas. La principal de ellas es que el comportamiento prohibido en el art. 307 CP no es el impago de cuotas, sino la elusión de las mismas, es decir, -según estos autores- la conducta de dejar a la TGSS en desconocimiento de los hechos que fundamentan el nacimiento o la cuantía de la deuda¹⁷. Por ello, el proceder positivo, reparador, que supone la regularización no debe consistir en el ingreso de la deuda, sino, más bien, en la puesta en conocimiento de la administración de la Seguridad Social de las cantidades fraudulentamente eludidas, disfrutadas u obtenidas, pues tal declaración constituye ya el valor de acción suficiente para compensar el desvalor de acción del fraude¹⁸ y, en todo caso, permite a la TGSS poner en marcha sus mecanismos extrapenales de recuperación de deudas¹⁹. En segundo lugar, se afirma que si la simple comunicación de la deuda no es admitida como regularización anuladora de pena comportaría para el sujeto una verdadera confesión del delito, que le acarrearía la consecuencia de ser objeto de persecución penal²⁰. Adicionalmente²¹ se argumenta que si el legislador

¹⁷ Cfr., de esta opinión, **Álvarez Moreno, A.**, “*Los delitos...cit.*”, p. 44; **Escobar Jiménez, R.**, “*El delito...cit.*”, p. 5; en **AA.VV.**, *Código...cit.*, p. 1445 -refiriéndose, con mayor propiedad, a que la conducta prohibida es una defraudación, un engaño-; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, “*El delito...cit.*”, en *Relaciones Laborales*, p. 46; “*El delito...cit.*”, en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 228; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos...cit.*, p. 121. Manejan un argumento análogo, en relación con el delito del art. 305 CP, **Berméjo Ramos, J.**, “*La apreciación...cit.*”, p. 48; **Herrero de Egaña, J.M.**, “*Estudio...cit.*”, p. 3; **Jordana de Pozas González, L.**, “*El Proyecto...cit.*”, p. 77; **Parets Planes, J.M.**, “*Delito...cit.*”, p. 29; **Queralt Jiménez, J.J.**, *Derecho...cit.*, p. 641.

¹⁸ Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, “*El delito...cit.*”, en *Relaciones Laborales*, p. 46; “*El delito...cit.*”, en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 228. En relación con el delito de defraudación tributaria, cfr. **Tirado Estrada, J.J.**, “*El concepto...cit.*”, p. 4.

¹⁹ Cfr., sobre ello, **Álvarez Moreno, A.**, “*Los delitos...cit.*”, p. 44. En referencia al injusto del art. 305 CP, cfr. **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 450; **Tirado Estrada, J.J.**, “*El concepto...cit.*”, p. 4, quien afirma que, al posibilitar la activación de los mecanismos recaudatorios se desvanece igualmente el desvalor de resultado, y la benignidad de la afectación del bien jurídico justifica la dejación del *ius puniendi*.

²⁰ Cfr. **Álvarez Moreno, A.**, “*Los delitos...cit.*”, p. 44; **Escobar Jiménez, R.**, “*El delito...cit.*”, p. 5; en **AA.VV.**, *Código...cit.*, p. 1445. En referencia al delito de defraudación tributaria, cfr. **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 450.

²¹ Junto a las razones expuestas en el texto, algunos analistas del delito del art. 305 CP que defienden un concepto lato de regularización han alegado otros argumentos para fundamentar su posición.

Lamela Fernández, M., “*Los delitos...cit.*”, p. 4, entiende que requerir en la regularización el pago de la cantidad defraudada supondría resucitar la prisión por deudas, condicionando la punición del hecho a las posibilidades económicas del sujeto. En la misma línea, **Calderón Cerezo, A.**, “*Efectos...cit.*”, p. 198; **Queralt Jiménez, J.J.**, *Derecho...cit.*, p. 641, aluden a que la exigencia de pago podría conducir a consecuencias antagónicas en situaciones idénticas, como en el caso de dos sujetos defraudadores, en el que uno pueda abonar lo adeudado, y el otro no tenga poder económico suficiente para hacerlo. Por su parte, **Jordana de Pozas González, L.**, “*El Proyecto...cit.*”, p. 77, afirma que la exigencia de pago favorece a los contribuyentes más poderosos frente a los más humildes. Ante este conjunto de razonamientos puede ponerse de relieve, en primer lugar y como consideración general, que las condiciones económicas del sujeto pueden tenerse en cuenta a la hora de modular el requisito del pago o, en su caso, de valorar los serios -pero estériles- esfuerzos del sujeto por realizar el abono. Además, en segundo lugar, no puede hablarse en propiedad de “prisión por deudas” sino, en todo caso, de prisión como consecuencia de la comisión de un delito de defraudación tributaria en el cual el comportamiento posdelictivo del sujeto no ha cumplido los requisitos de la causa de levantamiento de la pena. En tercer lugar, no cabe afirmar que en ejemplos como el citado por QUERALT JIMÉNEZ la interpretación estricta aboque a una indeseable disparidad de trato, ni, con carácter general que tal exégesis favorezca a los defraudadores más poderosos. Al margen de que puede conducir al terreno de lo irreal el analizar con base en argumentos de este tenor conductas delictivas con un límite cuantitativo de tipicidad tan elevado, si el sujeto verdaderamente no ha podido realizar el pago de lo adeudado, como acaba de apuntarse, sus esfuerzos pueden revelar una menor necesidad de pena y ser valorados a efectos de otorgar el levantamiento de la pena; si la falta de ingreso no proviene de una incapacidad de pago, estaremos ante conductas posdelictivas de distinto signo, que merecen a estos efectos una valoración diferente: en una se produce la compensación del desvalor de resultado, mientras que en la otra no concurre tal circunstancia.

hubiese pretendido que el comportamiento posdelictivo del sujeto merecedor del levantamiento de la punibilidad incluyese el ingreso de la deuda, lo habría hecho constar así expresamente²².

Por otra parte, la interpretación amplia ha sustentado asimismo su planteamiento haciendo referencia a determinados materiales prelegislativos. En primer lugar se indica que la Memoria presentada por el Gobierno sobre el Proyecto de la futura L.O. 6/1995 no habla en ningún momento del pago, sino que, por el contrario, parece dar por sentado que la regularización se establece para casos de declaraciones extemporáneas (en este sentido, cfr. **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 2). En segundo lugar, se llama la atención sobre el hecho de que, durante la tramitación en el Senado de la mencionada L.O. 6/1995, se rechazó una enmienda del G.P. Mixto que pretendía requerir expresamente que la regularización diese lugar al pago de las sumas defraudadas, con lo quedaría demostrado que el comportamiento posdelictivo consagrado por el legislador no exige necesariamente el ingreso (sobre ello, cfr. **Costa Climent, J.**, "La reforma...cit., p. 74; **Herrero de Egaña, J.M.**, "Estudio...cit., p. 4; **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 2 y s.). Respecto de esta fundamentación cabe señalar, en primer lugar, que las referencias de la citada Memoria son vagas y en gran medida contradictorias, con lo que toda conclusión analítica que pueda extraerse de su lectura ha de ser tomada con cautela; por otra parte, la lectura de los razonamientos expuestos en el debate que llevó, durante la tramitación en el Senado de la L.O. 6/1995, a no incluir expresamente en la norma la referencia al pago (vid. *Diario de Sesiones del Senado*, Comisión de Justicia, nº 200, 18 de mayo de 1995, p. 3; *Diario de Sesiones del Senado*, Pleno, nº 80, 31 de mayo de 1995, p. 4147 y s.), muestra que esta decisión se tomó para evitar abusos de la Administración en determinados supuestos de tributos con liquidación administrativa previa, pero pone de manifiesto igualmente que se asumía que en los casos de tributos con autoliquidación -y, por tanto, en los supuestos referidos a cuotas de la Seguridad Social- regularizar significa pagar. Por lo demás, las indicaciones exegéticas que puedan deducirse de los materiales prelegislativos no pueden sobreponerse, de forma absoluta, a los resultados de una interpretación teleológica de la figura.

En tercer lugar se ha indicado que el concepto lato de regularización, siendo posible, debe ser acogido, por tratarse de la interpretación más beneficiosa para el reo. En este sentido, cfr. **Calle Sáinz, R./Gonzalo González, L.**, "Introducción...cit., p. 74; **Jordana de Pozas González, L.**, "El Proyecto...cit., p. 77; **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 4 y s. En relación con ello, cabe recordar que el principio *in dubio pro reo*, como criterio exegético, ocupa una posición subordinada, ya que sólo puede invocarse cuando los demás métodos interpretativos no arrojen una solución clara (al respecto, cfr. **Luzón-Peña, D.-M.**, *Curso de Derecho Penal. Parte General I*, Madrid, 1996, p. 174).

En cuarto lugar, se argumenta que si se requiere el ingreso de la deuda, una circunstancia tan aleatoria como la discrepancia de la Administración sobre la cuantía de la misma podría determinar la invalidez de la anulación de la pena. Sobre ello, cfr. **Herrero de Egaña, J.M.**, "Estudio...cit., p. 4. Este argumento no es de recibo, puesto que la regularización consiste en declarar y pagar la deuda -claro es, sin intención de engañar de nuevo para eludir parte de la misma-, y las posibles discrepancias de la Administración recaudadora no tienen incidencia sobre la apreciación del presupuesto de la causa de levantamiento de la pena, sino que deberán resolverse, si hubiere lugar, en la sentencia, o en un procedimiento administrativo ajeno, y posterior, al proceso penal.

²² Cfr. **Escobar Jiménez, R.**, "El delito...cit., p. 5; en **AA.VV.**, *Código...cit.*, p. 1445. En la misma línea, **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 2.

En particular, **Parets Planes, J.M.**, "Delito...cit., p. 30; **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit., p. 3, han señalado que, a diferencia de los arts. 305.4 y 307.3 CP, en el art. 308 CP sí se exige expresamente el reintegro de las cantidades fraudulentamente recibidas; que en los preceptos estudiados no se recoja tal requisito, a pesar de que también en una modalidad comisiva de los mismos se produce una verdadera salida de fondos desde la Administración hacia el responsable, revela que la noción de regularización con la que los mismos operan no requiere el ingreso.

Este argumento probablemente no puede ser aceptado, puesto que la razón que llevó al legislador a no referirse directamente, como se hace en otros ordenamientos, al ingreso extemporáneo de la cantidad defraudada -y a utilizar, en cambio, la noción de regularización- ha sido la intención de coordinar los efectos del comportamiento posdelictivo positivo en sede penal con los que genera en materia de responsabilidad por infracciones tributarias, donde ya se había venido utilizando tal noción. Por lo que se refiere al texto del art. 308.4 CP, si bien parece avalar una interpretación lata del concepto, no dejan de sorprender las aparentes contradicciones internas de tal norma, la cual, junto a un párrafo -que parece mecánicamente copiado de los artículos que le preceden- en el que se menciona expresamente la conducta regularizadora, regula un comportamiento posdelictivo que no es propiamente de regularización sino de restitución de lo percibido. El concepto de restitución no tiene apenas sentido en relación con las conductas prohibidas en los arts. 305 y 307 CP; en consecuencia, en ellos se habla de regularización, y nada impide que la misma exija no la restitución, pero sí el pago de lo previamente eludido.

Los argumentos de este sector doctrinal no están exentos de objeciones. En primer lugar, no resulta acertado afirmar que la conducta prohibida por el tipo es engañar a la TGSS en relación con las deudas por cotizaciones²³. Lo que se conmina penalmente en el art. 307 CP es la lesión del bien jurídico patrimonio de la Seguridad Social; en concreto, es la causación, mediante engaño, de un perjuicio patrimonial a la Seguridad Social en el ámbito de la recaudación de cotizaciones. La norma no tipifica simplemente la puesta en práctica de modos de agresión al patrimonio de la Seguridad Social particularmente peligrosos, sino la efectiva causación de un perjuicio patrimonial a través de tales modos de ataque. Por ello, no puede entenderse que todo el contenido de injusto de la conducta se agote en la realización de un engaño, ni, por tanto, que la comunicación a la TGSS vaya a compensar todo el desvalor de la misma. La declaración complementaria, por sí sola, no compensa el perjuicio patrimonial causado, ni la lesión del bien jurídico ya producida²⁴. Si bien es cierto que la declaración de la deuda facilita la persecución del delito y la recuperación de las sumas defraudadas, no lo es menos que no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado. Además, por encima de ello, no parece que, de acuerdo con los fines que animan la cláusula estudiada, la simple autodenuncia del sujeto deba llevar aparejada la anulación de las penas de la defraudación -lo que, por lo demás, sería realmente extraordinario en relación con los demás tipos penales del Código-. Probablemente sólo desde una óptica que acepte la instrumentalización de la norma penal al servicio de los intereses recaudatorios de la Administración de la Seguridad Social²⁵, utilizándola como mecanismo simbólico de intimidación que, al tiempo, incentiva el afloramiento de las bolsas de fraude, pueden aceptarse consecuencias beneficiosas de tal calado para la mera autodelación del sujeto.

Esta consideración remite al segundo argumento aducido por el sector partidario de la interpretación amplia de la regularización, y desvela la insuficiencia de aquel. No puede secundarse la opinión de que la simple comunicación de la deuda debe valer como regularización a los efectos de los arts. 305 y 307 CP porque, en caso contrario, situaría al sujeto ante el riesgo de que se abran diligencias penales contra él. La autodenuncia -que, evidentemente, no sólo en éste, sino en todos los casos convierte al agente en eventual objeto de persecución penal- se recoge con carácter general como circunstancia atenuante en el art. 21.4^a CP²⁶, cuya aplicación podrá determinar la imposición de la pena en su mitad inferior o, en caso de apreciarse como muy cualificada, la rebaja de la sanción en uno o dos grados²⁷. Tanto en este supuesto general como en los casos concretos de autodelación de aquellos preceptos de la Parte Especial se pretende fomentar la colaboración con la Administración de Justicia, con el objeto de facilitar la

²³ No obstante, en el caso de PÉREZ MANZANO/MERCADER UGUINA el argumento sí resulta coherente con su planteamiento general de interpretación del comportamiento prohibido. Para estos autores la puesta en práctica del engaño supone ya la realización de la conducta típica, el perjuicio en cuantía superior a quince millones es una mera condición objetiva de punibilidad (desconectada del comportamiento típico) y el delito se consume con la concurrencia del fraude, sin necesidad de que se efectivamente la elusión del pago de cuotas, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de deducciones. Sobre ello, vid. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 28 y s., y 35 y s.; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 194 y s., y 208 y ss.

²⁴ En esta línea, cfr. **Díaz Valcárcel, L.M.**, "La regularización...cit.", p. 2.

²⁵ Estos son los fines que expresamente defiende **Tirado Estrada, J.J.**, "El concepto...cit.", p. 3 y ss., para la causa de levantamiento de la pena, entendiendo que el legislador ha pretendido facilitar al máximo el afloramiento de la deuda. Por ello no es de extrañar que entienda que el simple afloramiento de la deuda suponga, por sí sólo, la regularización a efectos penales.

²⁶ El art. 21.4^a CP dispone: "son circunstancias atenuantes: (...) 4^a La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades".

²⁷ De acuerdo con las reglas de determinación de la pena de los arts. 66.2^a y 66.4^a CP.

persecución del delito²⁸; en ambos casos se manifiesta una menor necesidad de pena, desde la perspectiva de la prevención general y de la prevención especial, en la medida en que la autodenuncia comporta un cierto retorno a la legalidad por parte del autor²⁹. Por ello, la cláusula del art. 21.4^a CP trae como consecuencia la atenuación de la pena, y la autodelación en el marco de los ilícitos de los arts. 305 y 307 CP, aunque no conforme la regularización anuladora de pena, también debe llevar aparejada una reducción de la sanción³⁰, y no puede ser interpretada, por tanto, como una acción vana que, no dando lugar al levantamiento de la pena, deja al sujeto a merced de los órganos de persecución penal.

Con todo, el hecho de que la comunicación de la deuda a la TGSS comporte la disminución de la necesidad de pena no implica necesariamente que la misma agote todo el sentido de la regularización requerida por el art. 307.3 CP. Antes bien, desde la consideración del fundamento de la causa de levantamiento de la pena estudiada, no parece que ésta sea suficiente para constituir, por sí sola, el presupuesto de la misma. Por una parte, y habida cuenta de que -como se ha expuesto- el contenido de injusto del ilícito viene conformado por la puesta en práctica de un engaño, pero también por la lesión del patrimonio de la Seguridad Social, seguramente no puede afirmarse que la simple comunicación de la deuda sea en sí un valor suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico³¹. Por otra parte, y puesto que el fundamento de la figura del art. 307.3 CP no reside en su instrumentación al servicio de los intereses recaudatorios -en concreto, de los intereses de afloramiento de bolsas de fraude- sino en la inexistencia de razones de prevención general y de prevención especial para mantener la sanción cuando el sujeto ha realizado un auténtico retorno a la legalidad³², no cabe ver en la comunicación de la deuda un comportamiento que determine la completa desaparición de la necesidad de pena (pues ello necesitará también la reparación del perjuicio patrimonial causado) y, por ende, que pueda constituir el presupuesto de la causa de anulación de la sanción.

En suma, la regularización que da lugar al levantamiento de la punibilidad exige, en línea de principio, una doble conducta: la comunicación de los datos con relevancia contributiva falseados u omitidos y, siempre que se esté en presencia de un delito de defraudación contributiva (o tributaria) consumado³³, el ingreso de las cantidades

²⁸ Cfr., en referencia a la norma del art. 21.4^a CP, **Cobo del Rosal, M./Vives Antón, T.S.**, *Derecho Penal. Parte General*, 4^a ed., Valencia, 1996, p. 824; **Faraldo Cabana, P.**, "La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento posdelictivo positivo (los números 4^o y 5^o en relación con el número 6^o del artículo 21 del Código Penal de 1995)", en Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, nº 1, 1997, p. 247; **García Pérez, O.**, *La Punibilidad en el Derecho Penal*, Pamplona, 1997, p. 205; **Mir Puig, S.**, *Derecho Penal. Parte General*, 4^a ed., Barcelona, 1996, p. 630; **Orts Berenguer, E.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo I, p. 207 y s.

²⁹ Cfr., respecto de la norma del art. 21.4^a CP, **Faraldo Cabana, P.**, "La aplicación...cit.", p. 241 y ss.; **García Pérez, O.**, *La Punibilidad...cit.*, p. 205 y s.

³⁰ Reducción de la sanción que tendrá lugar mediante la aplicación de la circunstancia atenuante genérica del art. 21.4^a CP. En este sentido, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 167 y 169; **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...cit.*, p. 116.

³¹ **Díaz Valcárcel, L.M.**, "La regularización...cit.", p. 2, exige una declaración rectificadora para compensar el desvalor de acción y el pago de la deuda para compensar el desvalor de resultado. En una línea similar, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 162; **Pérez-Crespo Payá, F.**, "Delitos...cit.", p. 217 y s.

³² Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 126.

³³ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 162 y s.; "El delito...cit.", p. 65.

defraudadas³⁴. El hecho de que haya de compensarse tanto el desvalor de acción como el de resultado, así como la exigencia de que la conducta posdelictiva suponga un verdadero retorno a la legalidad del sujeto, valorable a efectos de disminuir notablemente la necesidad de pena, imponen que la regularización haya de contener ambas acciones, declaración y pago. Ninguna de las dos por separado, al margen de ser apreciada para determinar una reducción de la sanción punitiva, puede conformar por sí sola el presupuesto positivo de aplicación de la causa de levantamiento de la pena³⁵. No obstante, y como excepción, la regularización no exigirá el pago, sino que se cumplimentará con la sola declaración complementaria, en dos supuestos³⁶: a) en los casos en que se trate de un hecho no consumado, en los que, por lo tanto, no ha acaecido todavía el perjuicio; b) en las regularizaciones llevadas a cabo por los partícipes no obligados al pago, sobre los que, ni siquiera en este momento posterior a la consumación, recae el deber de ingresar las sumas defraudadas.

2.1. La declaración rectificadora

El primer requisito de la regularización es la presentación ante la TGSS -o, en el caso del art. 305 CP, ante la Administración tributaria- de una declaración que rectifique la previa comunicación de datos o la liquidación fraudulenta realizada con anterioridad por el sujeto. La declaración debe ser veraz, completa y lo más precisa posible, de modo que se suministren todos los datos con relevancia tributaria omitidos, se rectifiquen los falseados y se complementen los incompletos³⁷. Se tratará, por tanto, de una

³⁴ El párrafo 5 del § 266a StGB alemán requiere para la aplicación de la causa potestativa de levantamiento de la pena -renuncia a la pena- de su inciso 1 la comunicación por escrito a la entidad recaudadora de la suma de las cotizaciones eludidas, y de las razones que impidieron el pago en plazo, a pesar de haberse llevado a cabo serios esfuerzos por cumplimentarlo. Sin embargo, la causa preceptiva de levantamiento de la pena de su inciso 2 exige, además, el ingreso de las cantidades impagadas en un plazo adecuado, determinado al efecto por la entidad recaudadora.

La "causa de no punibilidad" establecida en el art. 2.1-bis de la L. 638/1983 italiana sólo requiere el abono íntegro de las cantidades eludidas.

³⁵ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 163. Por el contrario, **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...*cit., p. 448, entienden que el pago de la deuda conforma ya, sin necesidad de ir acompañado de una declaración rectificadora, la conducta de regularización exigida por la norma. Al margen de lo expuesto, este planteamiento queda desvirtuado por dos consideraciones adicionales: a) en los casos en que la conducta posdelictiva consista exclusivamente en el ingreso de la deuda, la declaración sigue siendo necesaria, no sólo para compensar el desvalor de acción propio del fraude, sino también para permitir la comprobación de la idoneidad del pago extemporáneo; b) la presentación de la declaración es obligatoria, de acuerdo con la legislación de Seguridad Social, en todos los casos, incluidos los de ingreso fuera de plazo (art. 70.2 O. de 22 de febrero de 1996). No obstante, el pago de la deuda que no vaya acompañado de la declaración de rectificación, si bien no resulta suficiente para aplicar la causa de levantamiento de la pena, determinará la aplicación de la circunstancia atenuante de reparación del art. 21.5º CP.

³⁶ Cfr., sobre ello, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 163 y 166. Cfr. asimismo **Martínez-Buján Pérez, C.**, "El delito..."cit., p. 65.

³⁷ Cfr. **Aparicio Pérez, A.**, *La regulación...*cit., p. 58; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 163 y s.; "El delito..."cit., p. 65; **Pérez-Crespo Payá, F.**, "Delitos..."cit., p. 218.

En la causa de levantamiento de la pena del § 266a párrafo 5 StGB se exige que la comunicación contenga no sólo la cuantificación de las cuotas eludidas, sino también la exposición de los motivos que impidieron el pago y de los serios esfuerzos desplegados para efectuarlo. La mayoría de la doctrina de la doctrina especializada defiende la idoneidad de este requisito (cfr., entre otros, **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit des Arbeitgebers wegen Beitragsvorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsgelt (§ 266a StGB)*, Frankfurt a. M., 1992, p. 91 y s.; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch Kommentar*, 25ª ed., München, 1997, § 266a, NM 24 y 26; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozial- und Arbeitslosenversicherung*, Heidelberg, 1994, p. 204 y s.; **Winkelbauer, W.**, "Die strafbefreiende Selbstanzeige im Beitragsstrafrecht", en *wistra*, 1988, p. 18) en la medida en que permite a la entidad recaudadora reaccionar frente al impago y adecuar al caso concreto el plazo de ingreso ulterior de las cuotas. Si bien la innecesidad de estas funciones desaconseja adoptar con carácter general tal requisito en el caso

suerte de autoliquidación de la deuda, o de una correcta comunicación de datos que desvele, sin necesidad de ser completada por ulteriores investigaciones por parte de la Administración, la existencia de una deuda por cotizaciones o tributos eludida, de una indebida percepción de devoluciones o de un indebido disfrute de deducciones.

La norma del art. 307.3 CP, a diferencia de preceptos similares de otros ordenamientos³⁸, no establece ningún requisito relativo a la forma de la declaración de rectificación. En consecuencia, no parece en principio adecuado establecer una limitación de las formas que puede adoptar la comunicación³⁹, al margen del requisito genérico del carácter veraz y completo de la declaración y de la exigencia de que el modo de presentación deje constancia inequívoca de la intención del sujeto de rectificar los datos previamente suministrados u omitidos.

Cada sujeto responsable debe colaborar en la regularización en la medida de su participación en el hecho típico. De acuerdo con este parámetro, y sin desconocer las dificultades existentes para delimitar los requisitos de la conducta regularizadora de los partícipes y, sobre todo, para apreciar su concurrencia en la práctica, puede afirmarse como criterio general que cada sujeto deberá rectificar los datos en cuya ocultación o falseamiento haya participado⁴⁰.

La exigencia del carácter veraz y completo de la declaración tiene diversas consecuencias. En primer término, supone que una declaración en la que se vuelvan a omitir o falsear datos con trascendencia contributiva no resulta válida para conformar el primer requisito de la regularización⁴¹. De este supuesto genérico han de ser excluidos aquellos casos en que no concurre propiamente una declaración parcial, sino que se dan discrepancias entre la Administración y el sujeto responsable sobre la cuantificación de determinados elementos secundarios de la misma. Tales discrepancias no deberán suponer la invalidación a efectos regularizadores de la conducta del declarante⁴², siempre y cuando se aprecie que no existía intención por parte del mismo de perpetuar parte de la elusión previamente realizada y que se trata de matizaciones no particularmente relevantes de la declaración; la labor del juzgador será, en casos como el presente, sopesar la valoración que merezca el comportamiento posdelictivo del declarante, y no dictaminar sobre las referidas discrepancias cuantificadoras, cuya resolución podrá, en su caso, ser alcanzada a través de otras vías procedimentales.

español, cierto es que en los casos excepcionales de imposibilidad de pago que sean merecedores de la aplicación de la causa del art. 307.3 CP se hará necesario algún tipo de comunicación al juzgador penal sobre los esfuerzos realizados para llevar a cabo el pago y las circunstancias de la imposibilidad del mismo.

³⁸ En el § 266a StGB párrafo 5 se requiere que la comunicación sea escrita. El hecho de que el incumplimiento de este requisito formal pueda suponer la inaplicación de la causa de anulación de la pena ha sido criticado por **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige im Beitragsstrafrecht gemäss § 266a Absatz 5 StGB*, Regensburg, 1997, p. 137 y ss. Sin desconocer las ventajas que, en orden a la seguridad jurídica, tiene la forma escrita, una exigencia formal de esta clase podría suponer una indeseable y difícilmente justificable limitación de las posibilidades de aplicación de la institución.

³⁹ En este sentido, cfr. **Lamela Fernández, M.**, "Los delitos...cit.", p. 4; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 165 y s., -quien se refiere expresamente a la posibilidad de que la declaración sea realizada oralmente-.

Narváez Bermejo, M.A., *Los delitos...cit.*, p. 114, sin embargo, sugiere que la rectificación deberá llevarse a cabo mediante un boletín de cotización o un justificante de pago.

⁴⁰ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 165, quien recuerda que la norma se refiere a la regularización de "su" situación tributaria (o contributiva); **Pérez-Crespo Payá, F.**, "Delitos...cit.", p. 218.

⁴¹ Cfr. **Calderón Cerezo, A.**, "Efectos...cit.", p. 197; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 164.

⁴² Cfr., en esta línea, **Calderón Cerezo, A.**, "Efectos...cit.", p. 198.

El planteamiento sobre la exigencia de que la rectificación sea completa podría plantear dudas en los casos en que la declaración parcial sitúe la deuda fraudulentamente eludida en una cantidad inferior al límite cuantitativo de tipicidad de 15 millones de pts. Sin embargo, tanto en este supuesto como, con carácter general, en cualquier declaración rectificatoria parcial, no se cumplen las exigencias de la regularización, ya que se trata de conductas que no determinan la compensación del desvalor de acción del injusto y en las que, desde la perspectiva preventivo-general y preventivo-especial, no se produce una significativa reducción de la necesidad de pena⁴³.

2.2. El ingreso de las sumas defraudadas

El segundo requisito de la regularización, salvo en los supuestos de hechos en fase de tentativa o de reparaciones llevadas a cabo por partícipes, es el pago de las sumas fraudulentamente eludidas, obtenidas o disfrutadas.

De nuevo en este punto cabe lamentar la parca regulación dada al comportamiento posdelictivo por la norma, puesto que la misma no dispone nada sobre la forma y las condiciones en que ha de realizarse el pago. Al margen de las coordenadas en las que pueda establecerse el debate en materia tributaria -ámbito en el cual sí existe una cierta regulación sobre los pagos extemporáneos de deudas realizados en el marco de infracciones tributarias⁴⁴-, la normativa de Seguridad Social no ofrece ningún punto de apoyo a partir del cual pueda orientarse el intérprete penal a la hora de sugerir un procedimiento para el ingreso de las sumas defraudadas⁴⁵.

Como criterio general parece que el abono de las sumas fraudulentamente eludidas, obtenidas o disfrutadas habrá de realizarse en el momento en que el sujeto presen-

⁴³ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 164 y s., quien resalta adicionalmente que la aceptación de esta declaración parcial chocaría con la exigencia normativa de que el sujeto regularice "su situación tributaria (o ante la Seguridad Social)". Cfr. asimismo **Calderón Cerezo, A.**, "Efectos...cit.", p. 197.

De otra opinión, **Herrero de Egaña, J.M.**, "Estudio...cit.", p. 4, considera, desde su entendimiento de la cláusula de regularización como desistimiento en la tentativa, que la declaración parcial determinaría la disminución de la cantidad defraudada por debajo del límite previsto en la norma, con lo que en el momento de la consumación del hecho se estaría ante una conducta atípica. No obstante, en su opinión, a diferencia de lo que ocurriría en las declaraciones completas, subsistirán las responsabilidades por las falsedades cometidas en el curso de la defraudación. El autor fundamenta también su defensa de la plena eficacia de las declaraciones parciales en el argumento de que la ya mencionada enmienda del G.P. Mixto que fue rechazada en el Senado requería que las declaraciones fuesen completas y veraces.

⁴⁴ Cfr., sobre ello, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 167 y s.; **Pérez-Crespo Payá, F.**, "Delitos...cit.", p. 218.

⁴⁵ La única norma relativa al ingreso extemporáneo de deudas en el marco de infracciones de Seguridad Social es la recogida en los arts. 31 LGSS -Ley General de la Seguridad Social- y 34.2 RPIS -reglamento sobre procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social-, que dispone la reducción en un 50% de la sanción en los casos del procedimiento de expedición de actas de liquidación y sanción formalizadas en documento único en los que el sujeto acepta la liquidación realizada por la Administración e ingresa la deuda durante el mes siguiente a aquel en el que se le notifica la resolución del expediente conjunto. Esta regulación no puede servir como referencia para determinar las condiciones del pago en la regularización del art. 307.3 CP, y ello, al menos, por dos razones. En primer lugar, porque no se trata de una norma que disponga la eficacia anuladora de las sanciones del cumplimiento fuera de plazo de las obligaciones de cotización, sino de un precepto que establece la simple reducción de la cuantía de las multas por la aceptación de la liquidación practicada y el pronto ingreso de las cuotas y de las sanciones pecuniarias. En segundo lugar, y sobre todo, porque opera con un presupuesto totalmente distinto del que sirve de base a la regularización penal: en este caso la conducta de ingreso posterior a la infracción se produce en el momento en que la Administración ha liquidado, de acuerdo con la información de la que dispone, la deuda eludida, mientras que la conducta de pago regulada en el art. 307.3 CP ha de llevarse a cabo, en principio, antes de que se le notifique al sujeto la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas.

te la declaración de rectificación⁴⁶. El pago deberá comprender las referidas cantidades objeto de la defraudación y, en los casos de la primera modalidad genérica de comisión del tipo⁴⁷, los recargos de mora aplicables a las mismas⁴⁸. La inclusión de estos recargos obedece, por una parte, a que todo pago extemporáneo de la deuda determina el devengo de tales incrementos de la deuda⁴⁹ y, por otra, al hecho de que resultaría incomprensible que el abono posdelictivo de la sumas defraudadas se realizase en condiciones más ventajosas -en términos cuantitativos- que el ingreso fuera del plazo reglamentario de una deuda impagada tras una puntual liquidación.

A pesar de que el criterio general sobre el momento del pago sea que ha de ser realizado al tiempo de presentación de la comunicación rectificadora, pueden existir casos en los que el autor que declara las circunstancias con relevancia contributiva no pueda realizar el pago, o no pueda cumplimentarlo en su totalidad, a pesar de haberse esforzado por llevarlo puntualmente a cabo. En estos supuestos excepcionales, siempre que la seriedad de los esfuerzos de pago determine una evidente reducción de la necesidad de imponer la pena, desde los fines preventivo-generales y preventivo-especiales de la misma⁵⁰, podrá desarrollarse el procedimiento habitual de recaudación de cuotas (o de deudas por deducciones o devoluciones indebidas), y cabrá, en concreto, la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago, con sujeción a las condiciones y garantías que el RGR⁵¹ establece para el mismo, excepción hecha de aquellas que, por las peculiaridades del supuesto estudiado, no le resulten de aplicación⁵². No obstante,

⁴⁶ Lo cual, por lo demás, no ha de parecer extraño, ya que éste (el de presentación de la documentación contributiva) es el momento de pago establecido por la normativa de Seguridad Social, con carácter general, para el cumplimiento de la obligación de cotización.

⁴⁷ El pago deberá incluir también los recargos en los casos de disfrute indebido de deducciones en los que la recuperación de la deuda siga -en virtud de la cobertura normativa que otorgan los arts. 80.c) y 84.c) RGR (Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social)- los trámites propios de la recaudación de cuotas.

⁴⁸ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*, p. 400; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...*, p. 439 -quienes resaltan que al referirse al objeto de la regularización la norma no utiliza las expresiones "cuotas", "deducciones" o "devoluciones", sino la locución "deudas".

Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...*, p. 105; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*, p. p. 209 y s., se han posicionado en contra de que el pago requerido por la causa de levantamiento de la pena del § 266a párrafo 5 StGB haya de incluir los recargos de mora. **Morandi, F.**, "Primi interventi di riforma dei reati in materia di lavoro", en *Legislazione Penale*, 1995, p. 482, defiende lo propio en relación con la cláusula del art. 2.1-bis L. 638/1983 italiana.

⁴⁹ Vid. arts. 79 y 80 RGR, 75, 79 y 86 O. de 22 de febrero de 1996.

⁵⁰ Como se ha expuesto, la causa preceptiva de levantamiento de la pena del § 266a párrafo 5 StGB sólo puede alcanzarse mediante el pago de las cantidades adeudadas. Sin embargo, la causa potestativa de su inciso 1 sólo requiere la comunicación a la entidad recaudadora y las razones que debe tener en cuenta el tribunal penal para decidirse a favor de su aplicación son, de acuerdo con **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*, p. 102; **Lackner, K.**, *Strafgesetzbuch mit Erläuterungen*, 22^a ed., München, 1997, § 266a, NM 18; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...*, § 266a, NM 25, los esfuerzos realizados por el empresario para cumplir con la obligación de cotización y la gravedad de las dificultades económicas que atraviesa la empresa.

⁵¹ En relación con tales condiciones pueden consultarse los arts. 20 LGSS, 40 y ss. RGR, 8 y 11 y ss. O. de 22 de febrero de 1996.

⁵² En esta línea, **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...*, p. 114 y 116, haciendo mención de los garantías del pago que cabe imponer. Este autor acepta la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda para los casos de la primera modalidad genérica de comisión, y rechaza la aplicabilidad a las otras dos del procedimiento para el reintegro de prestaciones de la Seguridad Social indebidamente percibidas o deducidas. Se refieren también a la posibilidad de acceder al fraccionamiento o aplazamiento del pago **Díaz Valcárcel, L.M.**, "La regularización..." cit., p. 2; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*, p. 167.

No parece existir base legislativa, ni resultaría lógico ni concorde con las exigencias de seguridad jurídica, hacer depender el carácter definitivo de la anulación de la pena de la posterior satisfacción de la deuda -convirtiendo materialmente la causa en una institución análoga a la suspensión condicional de la ejecución de la sanción-. Por lo tanto, el juzgador penal sólo habrá de atender, en el momento de verificar el

cabe requerir que el juzgador sopesa con arreglo a criterios estrictos la veracidad de la situación de imposibilidad de pago, toda vez que la trascendencia cuantitativa exigida para la tipicidad de la defraudación probablemente determinará la excepcionalidad de los supuestos en los que concurra una efectiva incapacidad de realizar el ingreso.

El criterio general en relación con los ingresos parciales es, por tanto, el de validez a los efectos de la regularización sólo de aquellos que vengan impuestos por una imposibilidad de pago combatida con esfuerzos dignos de consideración⁵³. Fuera de estos casos, los pagos parciales, bien sitúen la deuda por debajo del límite típico de los 15 millones pts., bien sigan manteniéndola por encima de esa cifra, no cumplen los requisitos de la regularización⁵⁴ y, por tanto, no determinarán la anulación de la pena correspondiente al hecho injusto. No obstante, en estos supuestos cabrá la atenuación de la sanción de acuerdo con las circunstancias de los arts. 21.4^a y 21.5^a CP⁵⁵, cuya presencia concurrente podrá determinar la imposición de la pena inferior en uno o dos grados a la prevista en la norma⁵⁶. Si el ingreso no se ha llevado a cabo, ni siquiera de forma parcial, el sujeto declarante podrá verse beneficiado en todo caso por la aplicación de la circunstancia del art. 21.4^a CP, la cual, salvo en los casos -en principio- excepcionales en que pueda ser apreciada como muy cualificada, sólo supondrá la limitación de la sanción a la mitad inferior del marco de penalidad dispuesto en la norma.

3. CONCLUSIONES

El comportamiento posdelictivo exigido como presupuesto de las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305.4 y 307.3 CP es la “regularización” de las deu-

presupuesto del levantamiento de la punibilidad, a la seriedad de los esfuerzos desplegados para llevar a cabo el abono íntegro, y a la consiguiente disminución de la necesidad de pena. El ulterior cumplimiento o vulneración de las condiciones del pago fraccionado o aplazado de la deuda constituye una circunstancia ajena a la decisión del tribunal penal y que, en su caso, determinará la puesta en marcha de los mecanismos de recaudación con que cuenta la Administración de la Seguridad Social.

⁵³ En esta línea, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...* cit., p. 168 y s., quien afirma que en tal caso el sujeto ha reparado el desvalor de acción y se ha esforzado por hacer lo propio con el desvalor de resultado, colocando, en su caso, la deuda por debajo de la barrera cuantitativa de tipicidad, con lo que habría reparado la cuantía de la lesión típica.

⁵⁴ Cfr., en este sentido, rechazando la virtualidad regularizadora de los pagos parciales, **Lamela Fernández, M.**, “*Los delitos...*” cit., p. 4, -quien llama la atención sobre el requisito del carácter veraz y completo de la regularización-; **Del Moral García, A.**, en **AA.VV.**, *Estudio...* cit., p. 309; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...* cit., p. 450; **Rancaño Martín, M.A.**, *El delito...* cit., p. 123.

Por el contrario, **Banacloche, J.**, “*Los delitos...*” cit., p. 18, defiende la validez de los ingresos parciales que sitúan la deuda por debajo de los 15 millones, argumentando que la regularización exigida viene referida a las deudas y no a la cuantía de las mismas, y que la disposición final 5^a L.O. 10/1995 (CP 1995) se orienta también en esa línea de eficacia anuladora de pena de las regularizaciones por debajo de aquella cifra.

⁵⁵ El art. 21.5^a CP dispone: “*son circunstancias atenuantes: (...) 5^a La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del juicio oral*”.

⁵⁶ En esta línea, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...* cit., p. 167 y 169; **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...* cit., p. 116.

En relación con la causa de anulación de la pena del § 266a párrafo 5 StGB, en los casos en que el comportamiento posdelictivo no cumpla todos los requisitos -señaladamente, cuando el pago sea parcial- podrá determinar la atenuación de la pena. En particular, la conducta puede permitir la aplicación de la cláusula general de reparación del § 46a StGB (la cual podría suponer incluso la renuncia a la pena) o la decisión de suspender el procedimiento penal, de acuerdo con los §§ 153 y ss. StPO -Strafprozessordnung-. Sobre todo ello, cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 94 y 141; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 106 y ss., y 150; **Heitmann, K.**, “*Soziale Sicherung der Arbeitnehmer*”, en **Müller-Gugenberger, C.** (ed.), *Wirtschaftsstrafrecht*, 2^a ed., Münster, 1992, p. 573; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 26; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht und Ordnungsrecht in der*

das de cotización (o tributarias). La regularización es un concepto que no posee un completa regulación extrapenal, puesto que, aun cuando ha sido utilizado ocasionalmente por la normativa tributaria, es desconocido para la legislación de Seguridad Social. Esta ausencia de descripción normativa obliga al intérprete a centrar la indagación del significado del concepto fundamentalmente sobre la perspectiva teleológica, desarrollando su análisis a partir del fundamento y los fines a los que se consagran las referidas causas de anulación punitiva. En este sentido, se constata que las instituciones de los arts. 305.4 y 307.3 CP no son meros instrumentos al servicio de los intereses recaudatorios de la Administración que pretendan el afloramiento de las deudas, sino que exigen como presupuesto un comportamiento que compense el completo desvalor de acción y desvalor de resultado del previo hecho antijurídico, comportamiento que, representando un verdadero retorno a la legalidad del autor, hace disminuir de forma prácticamente absoluta la necesidad de pena desde la perspectiva de los fines preventivo-generales y preventivo-especiales de la misma. En consonancia con ello, la regularización requiere, en línea de principio, un doble requisito de conducta: la presentación de una declaración rectificadora y el ingreso de las sumas defraudadas.

La declaración extemporánea ante la TGSS debe contener todos los datos con relevancia contributiva previamente omitidos y rectificar todos los falseados. A falta de una disposición normativa al efecto, la comunicación no está sujeta a requisito formal alguno. Si es una exigencia ineludible, en cambio, el carácter veraz y completo de la declaración, lo que determina la insuiciencia a efectos regularizadores de las comunicaciones parciales.

El ingreso de las sumas defraudadas, que abarcará también los correspondientes recargos de mora, debe llevarse a cabo en el momento de presentación de la declaración rectificadora. No obstante, aquellos casos en que los serios esfuerzos del sujeto no le hayan permitido cumplimentar el pago, o realizarlo de forma completa, pero sí determinen una muy notable reducción de la necesidad de pena, podrán merecer la aplicación de la causa de anulación de la pena, mientras que el abono de la deuda se articulará a través del procedimiento ordinario de recaudación, posibilitándose incluso el aplazamiento o fraccionamiento del pago. Al margen de estos supuestos marginales, el pago parcial no cumplirá el segundo requisito de la regularización. Con todo, tanto estos casos de ingreso parcial como, en general, los supuestos en los que sólo se cumple, completa o demediadamente, alguno de los requisitos de la regularización, podrán determinar la atenuación de la pena con arreglo a las circunstancias genéricas de los arts. 21.4ª y 21.5ª CP.

Sozialversicherung, 4ª ed., Sankt Augustin, 1987, p. 89; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 193, y 212 y s.; **Tröndle, H.**, *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*, 48ª ed., München, 1997, § 266a, NM 25; **Winkelbauer, W.**, *Die strafbefreiende...*cit., p. 17 y s.