

*Revista*  
**SISTEMA PENAL CRÍTICO**

**LAS CLÁUSULAS DE EXENCIÓN Y MODERACIÓN JUDICIAL  
EN EL DELITO DE FRAUDE FISCAL**

**EXEPTION AND JUDICIAL MODERATION CLAUSES IN THE TAX CRIME**

**Nagore Pérez Hierro**

*Doctoranda  
Universidad de Deusto*



## **RESUMEN:**

En un contexto donde la globalización, los nuevos modelos de negocios y la consagración de nuevas tecnologías de la información suponen un importante reto para la sociedad, la prevención y la lucha contra el fraude fiscal alcanza su mayor exponente. Y es que habida cuenta de que en las actividades económicas es donde existe una mayor percepción del fraude, resulta vital establecer una estrategia que favorezca el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. A tal efecto, se llevó a cabo una profunda revisión de los delitos del Título XIV del Código Penal a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, a fin de ofrecer respuesta a los fraudes de especial gravedad, incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada, perseguir tramas organizadas y afrontar, en última instancia, la lucha contra la criminalidad organizada y las prácticas de elusión fiscal. Dicha reforma trató de delimitar la figura de la regularización como un verdadero reverso del delito, neutralizando tanto el desvalor de la conducta a través de una declaración completa y veraz, como el del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria. No obstante, el debate acerca de su naturaleza, así como la aplicación de las distintas cláusulas de moderación judicial no es aún una cuestión pacífica.

## **ABSTRACT:**

*In a context where globalization, new business models and the establishment of new information and communication technologies represent a major challenge for society, the prevention and fight against tax fraud reaches its greatest exponent. Given that economic activities are where there is a greater perception of fraud, it is vital to establish a strategy that favours the correct fulfilment of tax obligations. As a consequence, a thorough review of the crimes of Title XIV of the current Penal Code through the Spanish Organic Law 7/2012, of December 27, was carried out in order to offer a response to frauds of special gravity, increase the possibilities of collection of unpaid tax debt, pursue organized frames and face, in the last instance, the fight against organized crime and tax avoidance practices. That law reform tried to delimit the figure of regularization as a true reverse of the crime, neutralizing both the disregard of the conduct through a complete and truthful statement, as well as the result through the full payment of the tax debt, that is, making the unjust derived from the initial breach of the tax obligation disappear. However, the debate about its nature as well as the application of the different judicial restraint clauses is not yet a peaceful issue.*

## **PALABRAS CLAVE:**

Fraude fiscal, regularización, atenuante, reparación, víctima.

## **KEY WORDS:**

*Tax fraud, regularization, extenuating, repair, victim.*

## **SUMARIO:**

1.INTRODUCCIÓN. 2.EL DELITO DE FRAUDE FISCAL: LA REGULARIZACIÓN DEL ART. 305.4 CP. 2.1. Naturaleza y finalidad de la regularización. 2.2.Presupuestos de la regularización. 3.SUCINTA EXPOSICIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES. 3.1. Aplicación del tipo atenuado especial del art. 305.6 CP. 3.2. La circunstancia atenuante de reparación del daño en el delito fiscal. 3.2.1. Clasificación de las atenuantes en el Código Penal. 3.2.2. La atenuante genérica prevista en el art. 21. 5ª CP. 3.3. La apreciación de la atenuante muy cualificada. 3.4. La atenuante analógica del art. 21. 7ª CP en el delito fiscal. 4.LOS ARTS. 305.4, 305.6, 21. 5ª Y 21. 7ª CP: MANIFESTACIONES DE LA JUSTICIA RESTAURATIVA. 5.CONCLUSIONES. 6.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS. 7.FUENTES JURISPRUDENCIALES. 8.APÉNDICE NORMATIVO.

## 1. INTRODUCCIÓN

En relación con los delitos de fraude fiscal, y tras el acogimiento de la cláusula de atenuación de la pena tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, es relativamente frecuente que los condenados obtengan importantes rebajas en las sanciones penales, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos que exige la Ley, y sin perjuicio de que puedan resultar exentos de responsabilidad criminal en el caso de que opere la figura de la regularización.

La cuestión no es baladí, dada la proliferación de los delitos fiscales en las sociedades actuales que vienen de la mano de los grandes capitales, los cuales en numerosas ocasiones evitan pagar al fisco. Y es que conductas que rodean a la delincuencia económica y organizada, como la resistencia de la población al cumplimiento de sus deberes tributarios, la dificultad de su persecución o el descubrimiento de nuevas y sofisticadas fenomenologías criminales urdidas a nivel internacional, han conllevado al legislador, como señala la Exposición de Motivos, a encaminar la regularización a lograr un incremento de la recaudación aflorando fuentes económicas hasta ahora opacas y sumergidas.

La preocupación por la delincuencia económica en la actualidad, en palabras de IGLESIAS, no es negada por nadie, «razones diversas motivan a los penalistas a dar cada vez mayor importancia a este fenómeno que en los últimos años ha adquirido una relevancia inusitada»<sup>1</sup>.

La evolución de comportamientos fraudulentos ha conllevado, como resalta TEJERIZO, a la necesidad de adoptar medidas que reaccionen contra importantes detracciones de ingresos públicos, evitando litigios innecesarios e incrementando no sólo la seguridad jurídica sino también la eficacia del sistema tributario<sup>2</sup>.

La cuestión estriba en dilucidar acerca de la concurrencia de aquellos presupuestos necesarios - basados en razones de política criminal y utilidad - para poder eximir al reo de responsabilidad penal, o en su caso, para poder aplicar las circunstancias de atenuación prevenidas en el vigente Código Penal (en adelante, CP).

Para ello, profundizaremos, en primer lugar, sobre la figura jurídica de la regularización recogida en el apartado cuarto del artículo 305, relativo al delito de fraude fiscal, haciendo alusión a su controvertida naturaleza, a sus efectos, a su finalidad y a los presupuestos necesarios que deben concurrir en el reo para eximir de responsabilidad criminal.

Posteriormente, analizaremos la circunstancia atenuante prevenida en el apartado sexto del artículo 305, que tal y como expondremos, será objeto de aplicación en el caso de no proceda la regularización. Asimismo, profundizaremos acerca de las cláusulas de moderación judicial: la atenuante genérica de reparación del daño del delito (art. 21. 5ª) y la atenuante analógica del 21. 7ª, manifestaciones de la Justicia Restaurativa, un paradigma emergente cuyo postulado principal engloba tanto la reinserción del reo como la satisfacción de los intereses de la víctima del delito.

## 2. EL DELITO DE FRAUDE FISCAL: LA REGULARIZACIÓN DEL ART. 305.4 CP

El delito de fraude fiscal se encuadra dentro de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el Título XIV del CP, los cuales fueron objeto de una reforma operada por la ya mencionada Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre<sup>3</sup>.

El tipo delictivo del fraude fiscal protege, según jurisprudencia constante, el derecho de Estado sobre el rendimiento total de cada tipo de impuesto, así como el interés público en la recaudación de cada uno de ellos, esto es, el sistema de tributación en conjunto<sup>4</sup>. La doctrina mayoritaria se inclina por una configuración del

---

<sup>1</sup> IGLESIAS PUYOL, Luis, 1982. *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*. Barcelona: Librería Bosch, p. 13.

<sup>2</sup> Así señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que modifica la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. «B.O.E.» núm. 261, de 30 de octubre. Asimismo, en TEJERIZO-LÓPEZ, Jose Manuel; CALVO VÉRGEZ, Juan, 2013. *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, pp. 679 y ss.

<sup>3</sup> La L.O. 7/2012, de 27 de diciembre modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social («B.O.E.» 28 diciembre). Concretamente, dentro de los objetivos de la reforma cabría mencionar la creación de un tipo agravado para dar respuesta a los fraudes de especial gravedad, la introducción de mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda, o evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria.

<sup>4</sup> En este sentido recoge KUHLEN, Lothar, 2015. *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*. Madrid: Marcial Pons,

bien jurídico articulada sobre la protección de la Hacienda Pública o el Erario público<sup>5</sup>. Es decir, el delito fiscal estaría tutelando intereses de carácter colectivo que se cobijan bajo la idea de patrimonio de la Hacienda Pública<sup>6</sup>. Como sostiene JIMÉNEZ MORIANO, se trata de un delito de resultado cuyo bien jurídico protegido es «de naturaleza supraindividual, colectiva o difusa, que trasciende al propio e inmediato interés patrimonial público, sea estatal, local o autonómico»<sup>7</sup>. De ahí la importancia de dicho delito, dado el interés público y actual que encierra.

No obstante, no sólo subyace un motivo puramente económico en los delitos tributarios. Como sostiene ÁLVAREZ «no podemos resignarnos a otorgar una fundamentación sometida unilateralmente a planteamientos puramente mercantilistas. La lectura que ha de hacerse de dichos preceptos debe enfocarse en clave jurídico-penal y en conexión con los fines de la pena, en aras de alcanzar un razonable equilibrio entre los intereses recaudatorios a favor del Erario público y el respeto a los fundamentos de justicia y persecución del delito vigentes en todo Estado Democrático de Derecho»<sup>8</sup>.

El tipo básico de fraude fiscal, cuyos elementos típicos no vamos a analizar por no ser el objeto de esta investigación, se recoge en el artículo 305.1 CP cuando señala que «el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

Lo que es objeto de interés en este trabajo no es sino el contenido del apartado 4 de dicho artículo, en el cual se establecen los requisitos para la regularización<sup>9</sup>. Si bien la regularización no se trata de un concepto con significado único, la RAE define dicho concepto como “la acción y efecto de regularizar”, entendiéndose regularizar como “legalizar o adecuar a derecho de una situación de hecho o irregular”. La Circular de la FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO 2/2009, sobre la interpretación del término “regularizar”, pone de relieve la ausencia en la legislación extrapenal de una definición legal de dicho concepto, siendo una expresión que se utiliza conforme a su significación semántica<sup>10</sup>.

El legislador, en lo relativo al delito tributario, señala que «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».

Trataremos, entonces, de abordar sistemáticamente las principales cuestiones en torno a esta figura cuanto menos interesante. Esto es, la naturaleza, su finalidad y los presupuestos necesarios para su aplicación.

---

pp. 66-68; MANJÓN-CABEZA, Araceli, 2012. “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal,” *Teoría y Derecho: Revista de pensamiento jurídico*. Nº 12, pp. 210-229, entre otros.

<sup>5</sup> Tal y como sostiene IGLESIAS PUYOL, Luis, 2015. *La Hacienda Pública ...*, op. cit., p. 337, «el bien jurídico protegido son los ingresos que percibe la Hacienda Pública a través de los tributos».

<sup>6</sup> Véase QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.); MORALES PRATS, Fermín (coord.), 2011. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Navarra: Aranzadi Thomson Reuters, p. 1044.

<sup>7</sup> JIMÉNEZ MORIANO, Oscar, 2020. “El delito de fraude fiscal”, *Diario La Ley*, n. 9712.

<sup>8</sup> ÁLVAREZ GARCÍA, Francisco Javier (dir.), 2013. *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 829-830.

<sup>9</sup> La doctrina estima que se trata de un vocablo de carácter polisémico, ya que ni existe una única previsión ni sus efectos resultan uniformes en todos los ámbitos en que puede darse. En este sentido, SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel, 2016. “La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria”, *Revista Quincenal Fiscal*. Nº 7, p. 21.

<sup>10</sup> FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Circular 2/2009, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término “regularizar” en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal*. Recuperado de: [https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CIR/CIR\\_02\\_2009.html](https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CIR/CIR_02_2009.html)

## 2.1. NATURALEZA Y FINALIDAD DE LA REGULARIZACIÓN

A fin de entender la naturaleza de la regularización, cabe traer a colación la conducta que describe el apartado primero del artículo 305 CP que hemos reproducido anteriormente cuando el legislador dispone que se castigará al culpable cuando realice el comportamiento típico, salvo que se proceda a la regularización (305.4 CP). Es decir, que reconocer y pagar la deuda tributaria por parte del infractor<sup>11</sup>, o en palabras de GARRO reintegrar los importes defraudados<sup>12</sup>, supone la extinción de la responsabilidad criminal y, por ende, de la imposición de cualquier pena.

Antes de la reforma operada<sup>13</sup> por la ya mencionada L.O 7/2012, el autor de un delito tributario quedaba exento de responsabilidad penal siempre y cuando regularizase su situación tributaria en la forma prescrita en el entonces vigente apartado 4. Concretamente, no se requería de modo explícito el pago total de la deuda, dado que el texto hablaba únicamente de regularizar sin que se explicase en qué consistía esta regularización. La dogmática dominante atribuía a la regularización la consideración de excusa absolutoria a ubicar en la punibilidad, y en caso de falta de pago o pago parcial podría admitirse la circunstancia atenuante (la genérica del art. 21. 5ª CP).

La introducción en el Derecho español de las excusas absolutorias se atribuye al penalista Luis Silvela<sup>14</sup> - político, jurista y autor de numerosos tratados penalistas relevantes -, el cual bajo aquella denominación englobaba las circunstancias posteriores a la comisión del hecho delictivo que conllevaban efectos de *exención* (habida cuenta de que no surgía la punibilidad en ningún momento) o de *levantamiento de la pena*<sup>15</sup> (en el caso de que tendría lugar la anulación posterior de la sanción). Sin entrar en la distinción entre unas u otras<sup>16</sup>, hoy en día se acoge una clasificación de las excusas absolutorias, entre las que se contempla la regularización del artículo 305.4 CP, sin perjuicio de otras muchas contenidas en el Código<sup>17</sup>.

Una excusa absolutoria es aquella circunstancia que, por motivos de política criminal<sup>18</sup>, hace que una conducta típica, antijurídica y culpable no pueda ser punible, esto es, sancionada. GERAS define las denominadas excusas

<sup>11</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, 1995. *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de julio*. Madrid: Tecnos, p. 128.

<sup>12</sup> GARRO CARRERA, Enara, 2006. *Reparación del daño e individualización de la pena. Derecho comparado y regulación española (art. 21.5 del Código Penal)*. País Vasco: Universidad del País Vasco, p. 349.

<sup>13</sup> Texto anterior a la Ley Orgánica 7/2012 (en vigor hasta el 17 de enero de 2013). Art. 305: «1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.2. [...] 3. [...] 4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de 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 cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».

<sup>14</sup> La expresión de *excusas absolutorias* se generalizó a partir de la obra de SILVELA, Luis, 1903. *El derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, Madrid: Imprenta de T. Fortanet, pp. 201 y ss.

<sup>15</sup> Véase a este respecto MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, 2015. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Valencia: Tirant lo Blanch, 5ª ed, p. 651.

<sup>16</sup> Para mayor profundidad, véase MARCO RANCIA, María Pilar, 2011. “Las excusas absolutorias en la legislación y jurisprudencia española. A propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado”, *Noticias Jurídicas* [en línea]. Recuperado de: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4644-las-excusas-absolutorias-en-la-legislacion-y-jurisprudencia-espanola-a-proposito-de-la-circular-2-2009-de-la-fiscalia-general-del-estado/>

<sup>17</sup> En el Código Penal son consideradas excusas absolutorias las contenidas en las siguientes previsiones legales: art. 16.2 (desistimiento individual en la tentativa), art. 16.3 (desistimiento colectivo en la tentativa), art. 218.2 (convalidación del matrimonio inválido), art. 269 (delito patrimonial entre parientes), art. 307.3 (relativo al fraude a la Seguridad Social), art. 308.6 (en materia de subvenciones), art. 354.2 (incendios de masas forestales), art. 426 (delito de cohecho), art. 454 (encubrimiento entre parientes), art. 462 (retractación del falso testimonio), art. 480.1 (delito de rebelión), art. 549 (delito sedición).

<sup>18</sup> El Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de diciembre de 1986, ponente Excmo. Sr. D. José Hermenegildo Moyna Ménguez sostuvo que: «Bajo el nombre de excusas absolutorias se vienen comprendiendo un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica, que colocadas junto al delito a que afectan, son de difícil clasificación, pero, prescindiendo de hacer un ensayo clasificatorio, la propia excusa absolutoria debe su origen a razones de política criminal que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante estar presentes en ellos las notas de antijuricidad tipificada y culpabilidad».

absolutorias como «aquellos motivos previstos legalmente para interaccionar en determinados delitos eliminando su pena, y que encuentran su justificación en razones ajenas a la antijuricidad y culpabilidad, como resulta ser la utilidad o la justicia material»<sup>19</sup>.

En sentido similar, el Alto Tribunal, dentro de la nomenclatura de excusas absolutorias se vienen comprendiendo «un conjunto de circunstancias de dudosa y controvertida naturaleza jurídica [...], que debe su origen a razones de política criminal que aconsejan dejar sin punición determinados hechos delictivos no obstante estar presentes en ellos las notas de antijuricidad tipificada y culpabilidad»<sup>20</sup>.

Pues bien, antes de la reforma, se entendía que la regularización era una excusa absolutoria, a ubicar en la punibilidad, de carácter personal y aplicable sólo al deudor que regulariza, y no a otros intervinientes en el delito. Sin embargo, esta tesis no puede seguir manteniéndose desde la entrada en vigor de la LO 7/2012, ya que la reforma otorga una nueva configuración legal a la regularización, entendiendo que no se trata de una excusa absolutoria, sino que su naturaleza es otra: la regularización espontánea de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación fiscal o tributaria.

En este sentido, la doctrina mayoritaria sostiene que la redacción ahora aprobada considera la regularización un impedimento para la persecución<sup>21</sup>, pierde su naturaleza de excusa absolutoria para convertirse en una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho: no existe la tipicidad, no es un hecho injusto. La actual regulación del delito de defraudación fiscal impide afirmar la existencia de un injusto típico si la regularización se ha producido. Estamos ante una especie de causa de atipicidad sobrevenida.

El Preámbulo (apartado III) de Ley Orgánica de 2012, sostenía que «una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria con el fin de que pueda ser apreciada por la Administración tributaria»<sup>22</sup>.

En este mismo sentido, expuso el Consejo Fiscal en su informe<sup>23</sup>: «Este Consejo Fiscal valora positivamente tal modificación, toda vez la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva. Por tanto, se estima acertada su inclusión como uno de los elementos que conforman el tipo básico del ‘delito fiscal’ descrito en el artículo 305 del Código Penal».

No obstante, aún existe una posición minoritaria<sup>24</sup> que asegura que la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la verdadera naturaleza de la regularización fiscal<sup>25</sup> y que, por ello, la siguen considerando excusa absolutoria, no habiendo sido necesario la modificación y dición de los apartados 1 y 4 en los términos en los que se ha hecho.

Por mi parte, considero que la nueva configuración del precepto parece querer dar a la regularización una naturaleza distinta a la de una excusa absolutoria entendiéndola como «el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias»<sup>26</sup>.

<sup>19</sup> GERAS MONTILLA, Luis, 2020. “Las excusas absolutorias en el Código Penal”, *Noticias Jurídicas* [en línea]. Recuperado de: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/15433-las-excusas-absolutorias-en-el-codigo-penal/>

<sup>20</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1986, reiterándose el fundamento de política criminal de las excusas absolutorias en los delitos económicos en sucesivas sentencias como las STS 334/2003, de 5 de marzo, 91/2006, de 30 de enero; 618/2010, de 23 de junio; 412/2013, de 22 de mayo, entre otras.

<sup>21</sup> ALONSO GALLO, Jaime, 2013. “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 34, p. 15; ÁLVAREZ GARCÍA, Francisco Javier (dir.), 2013. *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, *op. cit.*, p. 839; entre otros.

<sup>22</sup> El apartado III dispone que la regularización se configura como el reverso del delito, de manera que se neutraliza el desvalor de acción y el desvalor de resultado. Se pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido en relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto y se hace desaparecer el injusto.

<sup>23</sup> ALONSO GALLO, Jaime, 2013. “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 34, p. 17.

<sup>24</sup> Ello puede contrastarse en HIGUERA GUIMERA, Juan Felipe, 1993. *Las excusas absolutorias*, Madrid: Marcial Pons, pp. 47 y ss. Asimismo, en IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel, 2003. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP)*. Valencia: Tirant lo Blanch Monografías, p. 159, quien considera difícil encontrar un fundamento unitario en esta materia.

<sup>25</sup> FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal*. Recuperado de: [https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CONS/CON\\_04\\_1997.html](https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CONS/CON_04_1997.html)

<sup>26</sup> Así considero acertado la exposición de MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio, 2012. “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, *CISS Tribuna Fiscal*. Nº 263, p.7, cuando señala que: «La excusa absolutoria es superada y sustituida por la integración de la regularización en el tipo».

Es decir, se trata de configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, «resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria»<sup>27</sup>.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal.

La finalidad de dicha figura jurídica no es otra que el favorecimiento de la situación del obligado tributario cuando medie el reconocimiento y el pago voluntario e íntegro de la deuda, esto es, integrar los parámetros de justicia tributaria y elusión fiscal<sup>28</sup>. Se trata de un comportamiento postdelictivo del obligado tributario, el cual asume una declaración tributaria complementaria y su correspondiente pago.

Tal y como dispone FERNÁNDEZ, el autor desiste de tal acción fraudulenta de forma voluntaria, rectificando su conducta inicialmente delictiva<sup>29</sup>. Por ello dicha figura no operará como extinción de la responsabilidad penal cuando la liquidación de la deuda tributaria tenga lugar por causas ajenas a la voluntad del contribuyente<sup>30</sup>.

Es decir, la regularización tiene la finalidad de promover la autodenuncia y el pago voluntario de la deuda, y su previsión se inserta en las razones de política criminal y prevención, además de como sostiene DÓPICO<sup>31</sup> y que comparto, con una clara vocación recaudatoria.

## 2.2. PRESUPUESTOS DE LA REGULARIZACIÓN

Tal y como hemos anticipado, la regularización se encuentra regulada en el art. 305.4 CP al señalar que: «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».

Son, por lo tanto, presupuestos para aplicar la regularización el elemento objetivo o material y el elemento cronológico o temporal.

En primer lugar, para aplicar la regularización y eximir de responsabilidad criminal, debe apreciarse un elemento de carácter objetivo o material: el infractor ha de haber procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. El culpable debe no sólo asumir su responsabilidad (sin que ello suponga exigir su arrepentimiento<sup>32</sup>, es decir, basta un conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regula-

<sup>27</sup> En el mismo sentido se pronuncia MUÑOZ CUESTA, Javier, 2013. «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», *Revista Aranzadi Doctrinal*. Nº 11, p.40: «La regularización por el obligado tributario pasa de ser una excusa absolutoria una vez consumado y cometido el delito a un elemento del tipo, que lleva consigo la inexistencia de delito».

<sup>28</sup> Así lo establece el Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. «BOE» núm. 164, de 10 de julio de 2021.

<sup>29</sup> FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel, 2020. «Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria», *ADPCP*. Vol. LXXIII, p. 602.

<sup>30</sup> En esta línea, véase la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 630/2019, de 7 de octubre.

<sup>31</sup> DÓPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, 2019. «La superatenuación por regularización tardía y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación», pp. 43-64. En DEMETRIO CRESPO, Eduardo; SAN DÍAZ-PALACIOS, José Alberto, 2019. *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier.

<sup>32</sup> Elemento subjetivo que contenía el antiguo texto punitivo, el Código Penal de 1973, cuando exigía para la aplicación de la atenuante que el sujeto activo o autor del hecho reparara el daño o disminuyera los efectos del delito motivado por impulsos de arrepentimiento espontáneo. Respecto a su interpretación, se entendía que existía arrepentimiento espontáneo cuando el responsable del hecho delictivo actuara guiado por impulsos de un verdadero pesar, de un sincero y auténtico arrepentimiento por el acto cometido. En este sentido, ALONSO FERNÁNDEZ, José Antonio, 1999. *Las atenuantes de confesión de la in-*

rización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria<sup>33</sup>), sino que además debe proceder al pago completo de la deuda.

Reconocer de modo completo la deuda tributaria supone presentar la documentación necesaria, practicar la autoliquidación correcta y declarar el hecho imponible realmente acaecido<sup>34</sup>.

Por otro lado, completo pago significa íntegro, esto es, afecta tanto al importe de la cuota en sí (cuota impagada) como a la de los recargos e intereses, si existiesen (véase a este respecto el artículo 58.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)<sup>35</sup>. Autores como IGLESIAS consideran que dicha exigencia debería ser objeto de aplicación a los restantes delitos fiscales. Sería deseable, asimismo, la inclusión de ciertos aspectos en torno a la exigencia de algún mínimo formalismo: ante qué organismo ha de presentarse, si ha de ser el propio defraudador o puede hacerlo otra persona<sup>36</sup>.

En segundo lugar, se exige un elemento cronológico o temporal: la regularización debe efectuarse antes de que la Administración Tributaria le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección y control; o antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local haya interpuesto denuncia o querrela frente al interesado; o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento de la iniciación de diligencias<sup>37</sup>.

Esto es, la regularización exige, además del reconocimiento y pago de la deuda, que se haga en tiempo oportuno (ya sea de modo espontáneo o de forma dirigida), esto es, dentro de los plazos preclusivos que delimita expresamente el párrafo primero del apartado 4 del art. 305 que venimos analizando.

### 3. SUCINTA EXPOSICIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

#### 3.1. APLICACIÓN DEL TIPO ATENUADO ESPECIAL DEL ART. 305.6 CP

Estrechamente ligado a la regularización, encontramos la circunstancia atenuante del artículo 305.6 CP. Y es que cuando alguna de las actuaciones administrativas o judiciales referidas en el texto punitivo se hubiera iniciado ya y la conociera el interesado - porque hubiera recibido algún tipo de notificación acerca de la misma o tuviese conocimiento por algún otro modo - no sería posible que se aplicara la extinción de la responsabilidad penal prevista en el art. 305.4 CP, aunque sí la atenuación específica.

Así lo recoge el apartado 6 del art. 305 CP, cuando preceptúa que: «Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes<sup>38</sup> en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito».

---

*fracción y reparación o disminución del daño.* Barcelona: Bosch, pp.2 4; MONER MUÑOZ, Eduardo, 1995. “El arrepentimiento espontáneo: su evolución en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista General del Derecho*. Sección Práctica, Nº 607, pp. 3235-3241; QUINTERO RIPOLLÉS, Antonio, 1946. *Comentarios al Código Penal*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 195.

<sup>33</sup> IGLESIAS CASAIS, José Manuel, 2013. “La evasión fiscal y su amnistía. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito*. Vol.22, Nº 195-223, p. 203.

<sup>34</sup> Regularizar es pagar señalan las SSTs 1336/2002, de 15 de julio; 539/2003, de 30 de abril; 611/2009, de 29 de mayo, entre otras.

<sup>35</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, cuyo artículo 58.2 preceptúa que «2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos». Asimismo, como sostiene el autor en SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto, 2022. *El régimen de regularización tributaria espontánea y la excusa absolutoria en supuestos de delito fiscal*. Navarra: Aranzadi, «un sujeto cuya defraudación tuviera encaje en el tipo delictivo del artículo 305 CP, habría de reconocer y pagar completamente la deuda tributaria determinada (incluidas las cantidades contempladas en el art. 27 de la LTG), para poder acogerse al «beneficio» que generaría la regularización voluntaria de su situación fiscal».

<sup>36</sup> En este sentido, ÁLVAREZ GARCÍA, Francisco Javier (dir.), 2013. *Estudio crítico sobre el anteproyecto...*, op. cit, p. 839.

<sup>37</sup> Véase ULLATE JIMÉNEZ, ANA, 2022. “La regularización de la situación tributaria en el delito fiscal”, en LOMA-OSORIO, Diego; ULLATE JIMÉNEZ, Ana, 2022. *Manual práctico del delito fiscal*. Pamplona: Editorial Aranzadi, que trata dichas causas de bloqueo de la regularización.

<sup>38</sup> Se entiende por partícipes aquellos sujetos distintos del autor del delito y del obligado tributario. En este sentido proclama ALONSO GALLO, Jaime, 2013. “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, op. cit, p. 22.

Mencionar que, antes de la reforma introducida por la LO 7/2012, no se contenía previsión similar alguna, y como hemos anticipado en líneas anteriores, se aplicaba en su caso la atenuante genérica de. 21. 5ª, que luego desarrollaremos.

De este apartado sexto que hemos reproducido se desprende que el Código Penal faculta al Juez a atenuar la pena en uno o dos grados siempre que el interesado, y antes de que transcurra el plazo de dos meses desde que fue citado judicialmente como imputado, reconozca los hechos, y, satisfaga la deuda con la Hacienda Pública<sup>39</sup>.

Respecto a los partícipes, cabe subrayar que, si el precepto exige un comportamiento de colaboración en la investigación y persecución del delito y no el pago de la deuda, hay que entender que se debe a que el partícipe no tiene, a diferencia del obligado tributario, la posibilidad de regularizar la deuda tributaria impagada. Asimismo, la cooperación de los terceros en tal regularización ha de ser entendida de una forma amplia y en atención a las particulares circunstancias que concurran en cada caso. Bastará con que el tercero haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario<sup>40</sup>.

En la actualidad el principio de accesoriidad limitada en la participación impide, por inexistencia de hecho injusto, exigir responsabilidad alguna a quien interviene en la defraudación. Por el contrario, en casos de regularización extemporánea, el art. 305.6 sí permite la atenuación extraordinaria a quien sin ser obligado tributario colabore activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables del delito, para el completo esclarecimiento de los hechos o para la averiguación del patrimonio de los responsables del delito<sup>41</sup>.

No obstante, la inclusión de esta cláusula puede conllevar a reflexionar acerca de la naturaleza del delito fiscal, habida cuenta de que el apartado sexto abre la puerta a que haya más autores, aparte del obligado tributario<sup>42</sup>.

### **3.2. LA CIRCUNSTANCIA ATENUANTE DE REPARACIÓN DEL DAÑO EN EL DELITO FISCAL**

Ya hemos abordado los requisitos necesarios para aplicar la cláusula de moderación de la pena (efectuar el pago completo e íntegro de la deuda, que este se realice dentro del plazo de dos meses siguientes a la citación como imputado - actual investigado<sup>43</sup> - y el reconocimiento de los hechos).

De modo que, si el pago se hace posteriormente, no cabría aplicar dicha atenuante específica del delito fiscal, pero sí la posibilidad de atenuar conforme al artículo 21.5 CP.

A continuación, analizaremos dicha circunstancia de atenuación de reparación del daño del delito, poniéndola en relación con el delito de fraude fiscal y la posible apreciación de la atenuante como muy cualificada. Para ello revisaremos la doctrina y jurisprudencia más relevante al respecto.

#### **3.2.1. Clasificación de las atenuantes en el Código Penal**

Las circunstancias atenuantes pertenecen, junto a las agravantes, a las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y constituyen, en palabras de PUENTE auténticos elementos accidentales del delito cuya finalidad es «obtener una respuesta punitiva proporcionada y ajustada al caso concreto, en atención al mayor o menor grado de injusto y/o culpabilidad»<sup>44</sup>.

Son circunstancias atenuantes «aquellas que, influyendo sobre alguno de los elementos del delito, debilitan su intensidad, produciendo, en consecuencia, una disminución de la pena»<sup>45</sup>.

---

<sup>39</sup> Véase la STS 340/2012, de 30 de abril.

<sup>40</sup> FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Consulta 4/1997, de 19 de febrero, op. cit.*

<sup>41</sup> DE LA MATA BARRANCO, Norberto Javier, 2016. “Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal”, *Legislación, Norberto Javier De La Mata, Penal, Tributario*. Recuperado de: <https://almacenederecho.org/cumplimiento-fiscal-regularizacion-tributaria-responsabilidad-penal>

<sup>42</sup> La cuestión, en la cual no voy a detenerme, estriba en determinar si nos encontramos ante algo novedoso o si, por el contrario, este delito siempre se ha configurado como un tipo común. Véase para mayor profundidad MARTÍNEZ SERNA, Iker, 2013. “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6”, *Revista General de Derecho Penal*. Nº 20, ISSN: 1698-1189.

<sup>43</sup> En este sentido, tradicionalmente se venía utilizando el término imputado, si bien, ante la connotación peyorativa que acarrea, tras la reforma operada por la LO 13/2015, de 5 de octubre, se pasa a utilizar el término investigado.

<sup>44</sup> PUENTE SEGURA, Leopoldo, 1997. *Circunstancias eximentes, atenuantes y agravantes de la responsabilidad criminal*. Editorial Colex, p. 313.

<sup>45</sup> Así las define GOYENA HUERTA, Jaime; MUÑOZ CUESTA, Javier; ARROYO DE LAS HERAS, Alfonso, 1997. *Las circunstancias atenuantes en el Código Penal de 1995*. Editorial Aranzadi, S.A, p. 19.

El artículo 21 reúne un total de 7 atenuantes genéricas, sin perjuicio de otros preceptos que contienen atenuantes de carácter específico, como la prevista en el 305.6 CP, ya examinado.

Respecto a las atenuantes genéricas, la dogmática penal hace una distinción entre eximentes incompletas, atenuantes ordinarias y la atenuante analógica. En las primeras se encuadrarían aquellas en las que no concurren todos y cada uno de los presupuestos para eximir de responsabilidad criminal. En lo relativo a las atenuantes ordinarias, cabría incluir los supuestos que ampara el artículo 21 en sus apartados 2 a 6, en la que se encuadra la atenuante de reparación del daño. Finalmente, el artículo 21. 7ª CP, como veremos, acoge la circunstancia atenuante analógica cuando dispone que «son circunstancias atenuantes: cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores».

### 3.2.2. La atenuante genérica prevista en el art. 21. 5ª CP

La circunstancia atenuante de la reparación del daño se encuentra plasmada en nuestro artículo 21 del Código Penal español, cuando preceptúa que «son circunstancias atenuantes: 5.º 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 acto del juicio oral».

Se han manejado diversas tesis acerca del fundamento de la atenuante del 21. 5ª CP: la tesis del *actus contrarius*, que radica en el reconocimiento de la autoría del hecho delictivo y de la norma infringida; el criterio de la protección objetiva de la víctima<sup>46</sup>; o aquella que considero más acertada, la tesis que fundamenta la atenuante en razones de política criminal y Justicia Restaurativa, como hemos mencionado anteriormente<sup>47</sup>.

Respecto a los presupuestos de la atenuante del 21. 5ª CP, es unánime la jurisprudencia<sup>48</sup> al determinar qué requisitos deben concurrir para poder aplicar dicha circunstancia:

- 1 Un requisito de carácter objetivo o sustancial: la conducta que realiza el infractor, esto es, la reparación del daño<sup>49</sup> ocasionado a la víctima o la disminución de sus efectos. Cualquier forma de reparación del daño o de disminución de sus efectos puede integrar las previsiones de la atenuante, excluyendo pagos simbólicos, irrisorios o insignificantes<sup>50</sup>. La aplicación de la atenuante no tiene lugar de forma automática, por lo que quedarían excluidos aquellos pagos parciales simbólicos de la deuda tributaria que no impliquen el mayor esfuerzo al alcance del acusado y que se hagan, únicamente, con el objetivo de invocar la circunstancia atenuante. Esta exclusión resulta lógica, pues pretende evitar un fraude de ley mediante el ingreso de cantidades irrelevantes para la reparación del daño. Asimismo, el pago debe reputarse efectivo, y es que «el tiempo verbal que emplea el texto legal excluye toda promesa o garantía de hacerlo en el futuro»<sup>51</sup>. Por dicha razón, los Tribunales vienen rechazado mayoritariamente la aplicación de la atenuante de reparación del daño en supuestos en los que los acusados, en lugar de abonar la deuda tributaria de manera efectiva, para reparar el daño, ofrecieron otros mecanismos no equivalentes al pago, como el aval, el ofrecimiento de embargo preventivo de bienes o el ofrecimiento de bienes supeditado a la sentencia condenatoria<sup>52</sup>. Asimismo, se exige que se trate de un acto libre y voluntario del encausado. El acusado ha de haber abonado la deuda tributaria de manera voluntaria o espontánea. En lo que respecta a los delitos contra la Ha-

<sup>46</sup> STS 809/2007, de 11 de octubre (FJ 2).

<sup>47</sup> El Alto Tribunal entiende que la atenuante prevista en el artículo 21. 5ª del Código Penal se funda en razones objetivas de política criminal, pues «premia las conductas que hayan servido a reparar o disminuir el daño causado a la víctima, dando satisfacción a ésta, con independencia de las cuotas que en su responsabilidad interna correspondan a los distintos partícipes en el hecho delictivo. De este modo, la protección de los intereses de las víctimas no se considera ya como una cuestión estrictamente privada, de responsabilidad civil, sino de toda la comunidad» (STS 2013/2020, de 19 de junio).

<sup>48</sup> Véanse a este respecto las SSTs; 478/2017, de 16 de febrero; 4152/2017, de 22 de noviembre, 150/2021, de 27 de enero, entre otras.

<sup>49</sup> Véase las STS 626/2009, de 9 de junio y 540/2013, de 10 de junio, que señalan que el elemento sustancial de la atenuante, desde la óptica de la política criminal, radica en la reparación del daño en un sentido amplio.

<sup>50</sup> Debe tratarse de un pago significativo para la reparación del daño que implique el mayor esfuerzo posible. Según la Audiencia Provincial de Vizcaya (SAP 86/2018, de 17 de diciembre), «lo trascendente para apreciar la atenuante es que la reparación pueda considerarse relevante en atención a las circunstancias del caso y del culpable».

<sup>51</sup> SAP 86/2018, de 17 de diciembre.

<sup>52</sup> CHOZA CORDERO, Alfonso; RIZO LEÓN, Adriana, 2020. “Reparación del daño en los delitos contra la Hacienda Pública: atenuante simple o atenuante muy cualificada”, Revista Aranzadi Doctrinal. Nº 4, p. 3, ISSN 1889-438. Recuperado de: reparacion-del-dano-en-los-delitos-contra-la-hacienda-publica-atenuante-simple-o-atenuante-muy-cualificada-4133-6805-4819-v.1-618cfc41d3781947582336.pdf (cuatrecasas.com).

cienda Pública, la jurisprudencia<sup>53</sup> entiende que no concurre el requisito de la voluntariedad cuando el acusado repara el daño o disminuye sus efectos, no por iniciativa propia, sino tras la notificación de un embargo preventivo o de un requerimiento judicial, entre otros.

- 2 Un requisito de carácter temporal o cronológico: la reparación del daño o la disminución de los efectos debe hacerse efectiva en cualquier momento del procedimiento, con el límite de la fecha de celebración del juicio. La reparación realizada durante el transcurso de las sesiones del plenario queda fuera de las previsiones del legislador, sin perjuicio de que pueda aplicarse en su caso la atenuante analógica del 21. 7ª CP.

No cabe duda de que lo que pretende la circunstancia atenuante de reparación del daño no es sino incentivar el apoyo y la ayuda a las víctimas de los delitos, logrando que el propio responsable del hecho delictivo contribuya a la reparación o curación del daño de toda índole que la acción delictiva ha ocasionado, todo ello desde la perspectiva de una política criminal orientada hacia la víctima<sup>54</sup>.

Recuerda el Tribunal Supremo<sup>55</sup> que la atenuante de reparación del daño es una atenuante *ex post facto*, cuyo fundamento no deriva de una menor culpabilidad del autor, sino de razones de política criminal orientadas a la protección de la víctima y a la reparación privada posterior a la realización del delito.

Su actual configuración se ha objetivado al no exigirse que se evidencie un reconocimiento de culpa, aflicción o arrepentimiento, sino únicamente la concurrencia del elemento cronológico y del elemento sustancial<sup>56</sup>, como se ha venido sosteniendo, es decir, el pago significativo de la deuda.

Finalmente, el Alto Tribunal excluye la comunicación de la atenuante de reparación entre partícipes al indicar que la comunicación de esta circunstancia a los copartícipes solamente se produce cuando el que repara el daño ha sido el único beneficiado por el delito. En otro caso, pretender que el sacrificio indemnizatorio de un acusado extienda sus consecuencias beneficiosas a quien no ha realizado acción alguna de reparación va contra el fundamento mismo de la norma<sup>57</sup>.

### 3.3. LA APRECIACIÓN DE LA ATENUANTE MUY CUALIFICADA

Ya se ha expuesto en líneas anteriores la posibilidad de estimar la atenuante de forma cualificada, centrándose esta en una mayor intensidad de la conducta beneficiosa o reparadora del sujeto activo. Los ejemplos más patentes de cualificación, en palabras de ALONSO se encuentran en los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico, como las apropiaciones indebidas o las estafas, cuando se produce la íntegra devolución de las cantidades sustraídas .

De conformidad con el artículo 66.1.2 del CP, el Juez «cuando concurren dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concorra agravante alguna, aplicará la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes».

Ahora bien, el Código Penal no especifica los requisitos que han de concurrir para que la circunstancia atenuante de reparación del daño pueda apreciarse como muy cualificada, por lo que será el Juez quien, atendiendo a las circunstancias concurrentes, decida si la circunstancia ha de apreciarse como simple o como muy cualificada y si procede rebajar la pena, bien en un grado o bien en dos grados.

En lo que respecta a los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia ha ido estableciendo los requisitos adicionales que han de concurrir en la circunstancia atenuante de reparación del daño para que ésta pueda ser apreciada como muy cualificada. Con carácter general, la jurisprudencia entiende que ha de concurrir un plus que revele una especial intensidad en los elementos que integran la atenuante y que se manifiesta en los siguientes criterios : el pago total de la deuda tributaria, un especial esfuerzo por mitigar o compensar las consecuencias del delito y una especial prontitud en el pago.

Respecto al pago de la deuda de, así se recoge, a modo de ejemplo, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, cuando estableció que «en lo tocante al delito fiscal, es evidente que la reparación del daño ha de ser el reintegro de la deuda tributaria completa. Y en este caso, la deuda tributaria comprende, conforme al art. 58 de la L.G.T., tanto la cuota a ingresar, como los intereses de demora» . Asimismo, el pago debe hacerse de

<sup>53</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 630/2019, de 7 de octubre.

<sup>54</sup> Véase la Sentencia de la Audiencia Nacional 4424/2021, de 28 de octubre. En este mismo sentido, la Sentencia del Alto Tribunal 285/2003, de 28 de febrero.

<sup>55</sup> Así señala la STS 126/2020, de 6 de abril.

<sup>56</sup> Véase la SAN 4424/2021, de 28 de octubre.

<sup>57</sup> Así dispone la STS 19/2016, de 26 de enero.

forma rápida y, en todo caso, antes de la celebración del Juicio Oral.

El reconocimiento de los hechos puede ser valorado positivamente. En este sentido, cabe traer a colación la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia, que señala que, sin perjuicio de las razones de política criminal que sustentan la decisión del legislador de establecer la atenuante de reparación del daño, «(...) puede ser valorable la menor necesidad de pena derivada del reconocimiento de los hechos que, como una señal de rehabilitación, puede acompañar a la reparación, aunque la atenuante del artículo 21. 5ª no lo exija» .

Adquiere, también, especial interés la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid , en la que se condena como responsable penal al administrador único de una sociedad y a la propia persona jurídica por un delito contra la Hacienda Pública por eludir el pago del IVA de importantes operaciones inmobiliarias. El Ministerio Fiscal en sus conclusiones definitivas calificó los hechos de este procedimiento como constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, concurriendo la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño (artículo 21. 5ª CP). Y es que entendía que la importante cantidad que se integraba en la Hacienda Pública para reparar el daño justificaba sobradamente la apreciación de la atenuante como muy cualificada.

### 3.4. LA ATENUANTE ANALÓGICA DEL ART. 21. 7ª CP EN EL DELITO FISCAL

Ya hemos señalado que en el supuesto de que no pueda apreciarse la regularización del 305.4 CP, la atenuante específica el 305.6 CP, ni la atenuante genérica del 21. 5ª CP, cabe dilucidar si procede la aplicación de la atenuante analógica.

Concretamente el artículo 21. 7ª del Código Penal establece que será una circunstancia atenuante «cualquier otra circunstancia de análogo significación que las anteriores».

Supone la analogía la aplicación de una norma a un supuesto que no se encuentra inicialmente previsto en su significado jurídico, pero que comparte una serie de similitudes con otro caso recogido por la disposición normativa, posibilitando esta cercanía fáctica su inclusión en el ámbito de aplicación de la norma<sup>58</sup>.

Tradicionalmente, la analogía ha sido diferenciada como analogía *legis*, en los supuestos donde se aplica una norma concreta a un supuesto de hecho carente de regulación, o analogía *iuris*, si, considerando el ordenamiento jurídico en su conjunto, se extrae una norma para la resolución del supuesto de hecho. De igual modo, cabe considerar la distinción entre la analogía *in bonam partem*, en los supuestos donde se observa una ampliación del ámbito de aplicación de las disposiciones favorables, o *in malam partem*, si dicha extensión resultara ser desfavorable o restrictiva de derechos<sup>59</sup>.

El debate se suscita en torno a la posibilidad de acudir a la analogía en Derecho penal a la vista de que el artículo 4.1 del CP señala que: «Las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas», prohibiendo la analogía *in genere*, ya sea *in malam* o *in bonam partem*. No obstante, señala OTERO<sup>60</sup>, que se viene justificando la aceptación de la analogía a favor del reo sobre la base de que no contradice el sentido de límite garantizador que posee el texto legal, siempre y cuando exista una previsión expresa de la misma. Por lo que podemos decir que es aquí donde parece encontrar su acomodo y su sentido la manifestación de la atenuante analógica del art. 21. 7ª del CP.

La cuestión de la aplicación analógica resulta cuanto menos relevante, dada la importancia que el legislador le ha otorgado, al regularla desde el Código de 1822, manteniéndose en todos los Códigos posteriores hasta el texto actualmente en vigor. Asimismo, como señala ORTS, constituye la última atenuante, por lo que «le toca desempeñar un papel importante en el ámbito de la praxis penal»<sup>61</sup>.

El Tribunal Supremo ha extraído un abanico de exigencias de la interpretación de la analogía a fin de determinar si el motivo que se alega en cada caso es, como se refiere ORTS<sup>62</sup>, digno del mérito que revisten otras causas de atenuación.

<sup>58</sup> Para abordar con mayor profundidad, véase ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel, 1986. *Sobre la analogía en el Derecho, Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas.

<sup>59</sup> CORRECHER MIRA, Jorge, 2020. “La aplicación de la atenuante de análoga significación en supuestos de imputabilidad disminuida: ludopatía, piromanía y cleptomanía”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. Nº 22-07, p. 11. Recuperado de: <http://criminnet.ugr.es/recpc/22/recpc22-07.pdf>

<sup>60</sup> OTERO GONZÁLEZ, Pilar, 2003. *La circunstancia atenuante analógica en el Código Penal de 1995*. Valencia: Tirant lo Blanch, p. 28.

<sup>61</sup> ORTS BERENGUER, Enrique, 1978. *Atenuante de análoga significación*. Valencia: Universidad de Valencia, p. 43.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p.83.

En este sentido, el Tribunal Supremo<sup>63</sup>, dispone que para que una circunstancia pueda ser estimada como atenuante por analogía, «ha de atenderse a la existencia de una semejanza del sentido intrínseco entre la conducta apreciada y la definida en el texto legal, desdeñando a tal fin meras similitudes formales y utilizándolo como un instrumento para la individualización de las penas, acercándolas así al nivel de culpabilidad que en los delincuentes se aprecie, pero cuidando también de no abrir un indeseable portillo que permita, cuando falten requisitos básicos de una atenuante reconocida expresamente, la creación de atenuantes incompletas que no han merecido ser recogidas legalmente».

Y es que, como subrayar CORRECHER, y así lo considero, no cabrían dudas sobre la posibilidad de aceptar la interpretación analógica por el simple hecho de que el tribunal considere que el autor debería beneficiarse de una atenuación de la pena sin encontrar una atenuante en la que fundar su criterio, ya que equivaldría a crear atenuantes incompletas o a permitir la infracción de la norma, al contravenir la garantía formal del principio de legalidad<sup>64</sup>.

Dicho en otras palabras, esta finalidad específica de la circunstancia de análoga significación se vería desvirtuada cuando lejos de aplicarla en el sentido que le viene asignando el Código, se utilizase meramente como zona residual. Y es que, a pesar de que su aceptación supondría un tratamiento penal más favorable para el reo, plantea dudas su aceptación como regla general desde el respeto al principio de legalidad penal, así como a la propia separación de poderes que atribuye al legislador la potestad exclusiva para dictar normas penales.

La STS 1037/2017 (FJ 2) enumera las categorías donde pueden apreciarse circunstancias atenuantes por analogía:

- a) en primer lugar, aquellas que guarden semejanza con la estructura y características de las seis atenuantes restantes del artículo 21 del Código Penal;
- b) en segundo lugar, aquellas que tengan relación con alguna circunstancia eximente y que no cuenten con los elementos necesarios para ser consideradas como eximentes incompletas;
- c) en un tercer apartado, las que guarden relación con circunstancias atenuantes no genéricas, sino específicamente descritas en los tipos penales;
- d) en cuarto lugar, las que se conecten con algún elemento esencial definidor del tipo penal, básico para la descripción e inclusión de la conducta en el Código Penal, y que suponga la *ratio* de su incriminación o esté directamente relacionada con el bien jurídico protegido;
- e) por último, aquella analogía que esté directamente referida a la idea genérica que básicamente i forman los demás supuestos del dicho precepto, lo que, en ocasiones, se ha traducido en la consideración de atenuante como efecto reparador de la vulneración de un derecho fundamental.

En relación con la atenuante de reparación genérica del art. 21. 5ª del CP en el delito fiscal, el Tribunal Supremo ha apreciado en ocasiones una atenuante analógica cuando falta el requisito temporal, siempre que se mantenga el contenido sustancial, esto es, la reparación del daño o disminución de sus efectos. Lo que se persigue es la restauración del orden jurídico perturbado y la actuación en favor de la víctima o de la propia Administración de Justicia, flexibilizando por ello el elemento cronológico. No obstante, cuestión bien distinta es extender la aplicación por vía de la analogía cuando no hay base fáctica para construir la atenuante, es decir, la ausencia de hechos que puedan ser considerados de análoga significación.

Esto es, en los casos en que la reparación del daño no respete el elemento cronológico establecido en el art. 21. 5ª, pero la reparación se lleve a cabo antes del dictado de sentencia, podría dar lugar a la aplicación de la circunstancia atenuante analógica.

El Tribunal Supremo<sup>65</sup> ponía de relieve que, por su fundamento de política criminal, el 21. 5ª se configura como una atenuante *ex post facto*, que no hace derivar la disminución de responsabilidad de una inexistente disminución de la culpabilidad por el hecho, sino de la legítima y razonable pretensión del legislador de dar protección a la víctima y favorecer para ello la reparación privada posterior a la realización del delito.

Además, el alto Tribunal<sup>66</sup> reitera la concurrencia de los dos elementos, el cronológico, el cual se amplía respecto de la antigua atenuante de arrepentimiento y la actual de confesión, y el sustancial. No obstante, «la reparación

---

<sup>63</sup> SSTS 104/2011, de 1 de marzo; 75/2018, de 7 de octubre, entre otras.

<sup>64</sup> CORRECHER MIRA, Jorge, 2020. “La aplicación de la atenuante de análoga significación...”, *op. cit.*, p. 12. Asimismo, OTERO GONZÁLEZ, Pilar, 2003. *La circunstancia atenuante analógica...*, *op. cit.*, p. 153.

<sup>65</sup> STS 909/2016, de 30 de noviembre.

<sup>66</sup> STS 4156/2021, de 12 de noviembre.

realizada durante el transcurso de las sesiones del plenario queda fuera de las previsiones del legislador, pero según las circunstancias del caso puede dar lugar a una atenuante analógica».

Y es que no debería aplicarse la atenuante analógica sólo por el simple hecho de que el tribunal considere que el autor debería de beneficiarse de una atenuación de la pena sin encontrar una atenuante en la que fundar su criterio, ya que esto supondría una flagrante vulneración del principio de tipicidad<sup>67</sup> y, por ende, iría en contra de la voluntad del legislador.

#### **4. LOS ARTS. 305.4, 305.6, 21. 5ª Y 21. 7ª CP: MANIFESTACIONES DE LA JUSTICIA RESTAURATIVA**

Tal y como hemos analizado, la regularización prevista en el art. 305.4 CP y las circunstancias atenuantes de los arts. 305.6, 21. 5ª y 21. 7ª CP constituyen manifestaciones de la Justicia Restaurativa, un paradigma que centra su atención en la víctima y adquiere un papel preponderante en la respuesta penal.

La Justicia Restaurativa, que ha propiciado amplia literatura, ha sido definida por infinidad de autores . No obstante, y trayendo a colación la definición manejada por las NACIONES UNIDAS, se define como aquel sistema de justicia «que respeta la dignidad y equidad de cada persona, construye comprensión y promueve armonía social a través de la sanación de la víctima, del infractor y de la comunidad» .

La Justicia Restaurativa no es algo novedoso, ni que surge de forma espontánea ni repentina; sino que se encuentra enraizada en nuestra cultura y tradiciones. Este modelo de justicia centra su atención en ofrecer una oportunidad a las partes de participación y encuentro en los procesos restaurativos con el fin de que el autor se reintegre de nuevo en sociedad y repare el daño causado a la víctima.

La reparación del daño, pues, constituye un principio basilar en el entramado de la Justicia Restaurativa, habida cuenta de que uno de sus objetivos primordiales no es otro que el reconocimiento y asunción de responsabilidad por parte del infractor, y la satisfacción de los intereses de la víctima.

Como pone de manifiesto DOMINGO «para la Justicia Restaurativa una sentencia se aproxima más a ser justa, cuando la víctima ha visto atendida sus necesidades, ha sido escuchada y reparada o compensada (cuando el delito es prácticamente irreparable) y sobre todo cuando se la da el poder, la capacidad y los valores necesarios para encontrar su propio camino restaurativo hacia la recuperación del trauma del delito» .

La Justicia Restaurativa es parte inicial del proceso de gestión efectiva de los conflictos, el cual «debe de ir más allá de la simple restauración de las relaciones sociales, hacia una transformación de dichas relaciones en otras cualitativamente superiores, mejores, más cordiales, más productivos y dirigidas a modificar la cultura litigiosa confrontacional que se tiene por una cultura de paz» .

Como hemos ido exponiendo a lo largo del artículo, tanto la institución de la regularización del 305.4 CP como las circunstancias atenuantes prevenidas en los artículos 305.6 CP, 21. 5ª CP y 21. 7ª CP obedecen a razones de Justicia Restaurativa, habida cuenta de que el legislador otorga mayor importancia a la reparación del daño causado a la víctima del delito (en este caso, la Hacienda Pública) que al mero hecho de que el infractor sea castigado.

Asimismo, la aplicación de la atenuante analógica también responde a esos principios que postulan los procesos restaurativos, si bien no se descarta una posición minoritaria que entienda que el artículo 21. 5ª ya flexibiliza suficientemente los presupuestos para atenuar la pena al reo, y que la aplicación de la analógica debe quedar suscrita únicamente a supuestos limitados. Esto es, debe aplicarse de forma restringida por los tribunales.

Y es que deben existir aquellos hechos que fundamentan las atenuantes a fin de poder aplicar la analogía y no quebrantar el principio de tipicidad y legalidad que imperan en el Derecho Penal, dado que atender a una mera razón de justicia para atenuar la penal al reo supone inevitablemente una práctica perversa que contradice al propio legislador y reduce la seguridad jurídica, por lo que procede cuanto menos la mayor prudencia posible en su aplicación.

Tanto la reparación del daño, la restauración del tejido quebrantado por la comisión del delito, la satisfacción de los intereses y necesidades de la víctima, como la rehabilitación del reo siguen manteniéndose como fundamento en la aplicación de la atenuante de análoga significación, por lo que considero adecuada su apreciación por la jurisprudencia, siempre que quede acreditado dicho respaldo jurídico.

---

<sup>67</sup> OTERO GONZÁEZ, Pilar, 2020. *La circunstancia atenuante analógica...*, op. cit., p. 153.

## 5. CONCLUSIONES

Uno de los retos a los que se enfrentan las sociedades postindustriales no es otro que regular con mayor afán el delito de fraude fiscal, y es que la evasión de tributos conlleva a que los ciudadanos pierdan la confianza en el sistema y sean reacios a cumplir con sus obligaciones fiscales.

La reforma de 2012 introdujo grandes mejoras técnicas, especialmente en lo que concierne a la naturaleza de la regularización del artículo 305.4 CP (la cual pierde su condición de excusa absolutoria y pasa a ser un elemento del tipo) y a la circunstancia atenuante del artículo 305.6 CP, que supone la rebaja de la pena al autor que repare el daño - antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado - reconociendo judicialmente los hechos y satisfaciendo la deuda tributaria.

Dentro de los fines de esta cláusula, no sólo encontramos razones puramente económicas (reducir los perjuicios derivados de la falta de ingresos debidos, la frustración de las expectativas de recaudación...), sino también otras basadas en política criminal tendentes a la reeducación y reinserción del reo y a la satisfacción de los intereses de la víctima.

Es aquí donde encaja, pues, el paradigma de la Justicia Restaurativa, que centra su atención en la figura de la víctima del delito.

Por su parte, la atenuante genérica de reparación del daño del artículo 21.5<sup>a</sup> CP y la atenuante analógica del 21.7<sup>a</sup> CP también se consagran como una verdadera manifestación de la Justicia reparadora, ya que favorecen la integración de la víctima y la comunidad en la resolución del conflicto y hacen a los infractores más responsables.

Por lo que, en síntesis, en el supuesto de que no pueda aplicarse la regularización del apartado cuarto, la cual responde a medidas de policía fiscal y exime de responsabilidad criminal al reo, - dado que el fundamento no es sino ofrecer perdón a quien, habiendo cometido un delito de defraudación tributaria, repara el daño causado, antes de ser descubierto - los jueces y tribunales podrán apreciar la atenuante específica del 305.6, subsidiariamente, la atenuante genérica que consagra el artículo 21.5<sup>a</sup>, y en último lugar, la atenuante analógica del 21.7<sup>a</sup>, como ha venido señalando la jurisprudencia del Alto Tribunal.

Y es que, como podemos afirmar, las cláusulas de moderación judicial persiguen la misma finalidad: proteger a la víctima, salvaguardar sus intereses legítimos, y, en última instancia, devolverle el papel que, sin duda, merece.

No obstante, resultaría a mi juicio necesario que el legislador previera excepcionales posibilidades de elusión de las penas en otros delitos patrimoniales, es decir, que dispensara el mismo tratamiento legislativo a otros ámbitos de la delincuencia económica, a fin de no incurrir en una posible situación de aporofobia, perfilando y construyendo un sistema punitivo únicamente amable con los poderosos.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO FERNÁNDEZ, José Antonio, 1999. Las atenuantes de confesión de la infracción y reparación o disminución del daño. Barcelona: Bosch.

ALONSO GALLO, Jaime, 2013. “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Nº 34, pp. 15-38.

ÁLVAREZ GARCÍA, Francisco Javier (dir.), 2013. Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012. Valencia: Tirant lo Blanch.

ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel, 1986. Sobre la analogía en el Derecho, Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico. Madrid: Civitas

BARONA VILAR, Silvia, 2009. La mediación penal para adultos. Una realidad en los ordenamientos jurídicos. Valencia: Tirant lo Blanch.

CHOZA CORDERO, Alfonso; RIZO LEÓN, Adriana, 2020. “Reparación del daño en los delitos contra la Hacienda Pública: atenuante simple o atenuante muy cualificada”, Revista Aranzadi Doctrinal. Nº 4, ISSN 1889-438. Recuperado de: [reparacion-del-dano-en-los-delitos-contra-la-hacienda-publica-atenuante-simple-o-atenuante-muy-cualificada-4133-6805-4819-v.1-618cfc41d3781947582336.pdf](https://www.cuatrocasas.com/revista-aranzadi-doctrinal/2020/04/1889-438-reparacion-del-dano-en-los-delitos-contra-la-hacienda-publica-atenuante-simple-o-atenuante-muy-cualificada-4133-6805-4819-v.1-618cfc41d3781947582336.pdf) (cuatrecasas.com)

CORNEJO, Grover, 2007. “La justicia transformativa, más allá de la Justicia Restaurativa”, Revista Internauta de Práctica Jurídica. Nº 19 [en línea]. Recuperado de: [https://www.uv.es/ajv/art\\_jcos/art\\_jcos/num19/RIPJ\\_19/EX/19-14.pdf](https://www.uv.es/ajv/art_jcos/art_jcos/num19/RIPJ_19/EX/19-14.pdf)

CORRECHER MIRA, Jorge, 2020. “La aplicación de la atenuante de análoga significación en supuestos de imputabilidad disminuida: ludopatía, piromanía y cleptomanía”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. Nº 22-07, pp. 1-40. Recuperado de: <http://criminnet.ugr.es/recpc/22/recpc22-07.pdf>

DE LA MATA BARRANCO, Norberto Javier, 2016. “Cumplimiento fiscal, regularización tributaria y responsabilidad penal”, *Legislación*, Norberto Javier De La Mata, Penal, Tributario. Recuperado de: <https://almacendederecho.org/cumplimiento-fiscal-regularizacion-tributaria-responsabilidad-penal>

DOMINGO DE LA FUENTE, Virginia (coord.) et al., 2012. “Una mirada hacia la justicia restaurativa. Recuperando el derecho perdido”, *Criminología y Justicia*. Nº 4. Recuperado de: [Una mirada hacia la justicia restaurativa | Anomics \(usefedora.com\)](http://www.anomics.com)

DÓPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, 2019. “La superatenuación por regularización tardía y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación”, pp.43-64. En DEMETRIO CRESPO, Eduardo; SAN DÍAZ-PALACIOS, José Alberto, 2019. *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier.

FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel, 2020. “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria”, *ADPCP*. Vol. LXXIII, pp. 601-641.

GARRO CARRERA, Enara, 2006. *Reparación del daño e individualización de la pena. Derecho comparado y regulación española (art. 21.5 del Código Penal)*. País Vasco: Universidad del País Vasco.

GERAS MONTILLA, Luis, 2020. “Las excusas absolutorias en el Código Penal”, *Noticias Jurídicas* [en línea]. Recuperado de: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/15433-las-excusas-absolutorias-en-el-codigo-penal/>

GOYENA HUERTA, Jaime; MUÑOZ CUESTA, Javier; ARROYO DE LAS HERAS, Alfonso, 1997. *Las circunstancias atenuantes en el Código Penal de 1995*. Editorial Aranzadi, S.A.

HIGUERA GUIMERÁ, Juan Felipe, 1993. *Las excusas absolutorias*, Madrid: Marcial Pons.

IGLESIAS CASAIS, José Manuel, 2013. “La evasión fiscal y su amnistía. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito*. Vol.22, Nº 195-223, pp. 195-223.

IGLESIAS PUYOL, Luis, 1982. *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*. Barcelona: Librería Bosch.

IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel, 2003. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP)*. Valencia: Tirant lo Blanch Monografías.

JIMÉNEZ MORIANO, Oscar, 2020. “El delito de fraude fiscal”, *Diario La Ley*, n. 9712.

KUHLEN, Lothar, 2015. *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*. Madrid: Marcial Pons.

LEUNG, May, 1999. “The Origins of Restorative Justice”, pp. 1-22 [ en línea]. Disponible en: <http://www.cfcj-fcjc.or>

MARCO RANCIA, María Pilar, 2011. “Las excusas absolutorias en la legislación y jurisprudencia española. A propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado”, *Noticias Jurídicas* [en línea]. Recuperado de: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4644-las-excusas-absolutorias-en-la-legislacion-y-jurisprudencia-espanola-a-proposito-de-la-circular-2-2009-de-la-fiscalia-general-del-estado/>

MANJÓN-CABEZA, Araceli, 2012. “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal,” *Teoría y Derecho: Revista de pensamiento jurídico*. Nº 12, pp. 210-229.

MARTÍNEZ SERNA, Iker, 2013. “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6”, *Revista General de Derecho Penal*. Nº 20, ISSN: 1698-1189.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, 2015. *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Valencia: Tirant lo Blanch, 5ª ed.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, 1995. *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de julio*. Madrid: Tecnos.

MONER MUÑOZ, Eduardo, 1995. “El arrepentimiento espontáneo: su evolución en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Revista General del Derecho. Sección Práctica*, Nº 607, pp. 3235-3241.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio, 2012. “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, *CISS Tribuna Fiscal*. Nº 263, pp. 7-14.

- MUÑOZ CUESTA, Javier, 2013. “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, Revista Aranzadi Doctrinal. Nº 11, pp. 37-48.
- NACIONES UNIDAS, 2006. Manual sobre Programas de Justicia Restaurativa, Nueva York.
- ORTS BERENGUER, Enrique, 1978. Atenuante de análoga significación. Valencia: Universidad de Valencia.
- OTERO GONZÁLEZ, Pilar, 2003. La circunstancia atenuante analógica en el Código Penal de 1995. Valencia: Tirant lo Blanch.
- PUENTE SEGURA, Leopoldo, 1997. Circunstancias eximentes, atenuantes y agravantes de la responsabilidad criminal. Editorial Colex.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto, 2022. El régimen de regularización tributaria espontánea y la excusa absolutoria en supuestos de delito fiscal. Navarra: Aranzadi.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo (dir.); MORALES PRATS, Fermín (coord.), 2011. Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal. Navarra. Aranzadi Thomson Reuters.
- QUINTERO RIPOLLÉS, Antonio, 1946. Comentarios al Código Penal. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel, 2016. “La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria”, Revista Quincenal Fiscal. Nº 7, pp. 21-46.
- SILVELA, Luis, 1903. El derecho penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España, Madrid: Imprenta de T. Fortanet.
- TAMARIT SUMALLA, Josep María, 2012. “La justicia restaurativa: concepto, principios, investigación y marco teórico”. En TAMARIT SUMALLA, Josep María, 2012. La justicia restaurativa: desarrollo y aplicaciones. Granada: Comares.
- TEJERIZO-LÓPEZ, Jose Manuel; CALVO VÉRGEZ, Juan, 2013. Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.
- ULLATE JIMÉNEZ, ANA, 2022. “La regularización de la situación tributaria en el delito fiscal”, en LOMA-OSORIO, Diego; ULLATE JIMÉNEZ, Ana, 2022. Manual práctico del delito fiscal. Pamplona: Editorial Aranzadi.

## **7. FUENTES JURISPRUDENCIALES**

- STS 150/2021, de 27 de enero.
- STS 4156/2021, de 12 de noviembre.
- STS 126/2020, de 6 de abril.
- STS 2013/2020, de 19 de junio.
- STS 575/2018, de 7 de octubre.
- STS 478/2017, de 16 de febrero.
- STS 1037/2017, de 14 de marzo.
- STS 4152/2017, de 22 de noviembre.
- STS 19/2016, de 26 de enero.
- STS 909/2016, de 30 de noviembre.
- STS 412/2013 de 22 de mayo.
- STS 540/2013, de 10 de junio.
- STS 340/2012, de 30 de abril.
- STS 104/2011, de 1 de marzo.
- STS 618/2010, 23 de junio.
- STS 611/2009, de 29 de mayo.
- STS 626/2009, de 9 de junio.
- STS 868/2009, de 20 de julio.

STS 809/2007, de 11 de octubre.  
STS 91/2006, de 30 enero.  
STS 285/2003, de 28 de febrero.  
STS 334/2003, de 5 marzo.  
STS 539/2003, de 30 de abril.  
STS 1336/2002, de 15 de julio.  
STS de 26 de diciembre de 1986.  
SAN 4424/2021, de 28 de octubre.  
SAP de Barcelona, 630/2019, de 7 de octubre.  
SAP de Vizcaya, 86/2018, de 17 de diciembre.  
SAP de Madrid, 56/2016, de 1 de febrero.  
SAP de Madrid, 710/2016, de 13 de octubre.  
SAP de Valencia 166/2011, de 11 de marzo.

## **8. APÉNDICE NORMATIVO**

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, Circular 2/2009, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término “regularizar” en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal. Recuperado de: [https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CIR/CIR\\_02\\_2009.html](https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CIR/CIR_02_2009.html)

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal. Recuperado de: [https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CONS/CON\\_04\\_1997.html](https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CONS/CON_04_1997.html)

