

Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absoluta

DANIEL FERNÁNDEZ BERMEJO

Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA

RESUMEN

No son pocas las ocasiones en las que se habla de administrativización del Derecho penal, al configurarse algunas formas delictivas que bien pudieran regularse en otra rama del ordenamiento jurídico, o cuando se incorporan aspectos o elementos específicos en el delito que, lejos de responder a los principios del Derecho penal, permiten la impunidad al concurrir determinados presupuestos que excluyen el reproche penal por el juez o tribunal sentenciador. Ciertamente, la regularización tributaria es un fenómeno en el que, si reúne ciertos condicionantes, se concibe como una genuina excusa absoluta, con los privilegiados efectos punitivos que la misma conlleva. Merece la pena analizar este instrumento, que permite trasladar los efectos de la capacidad económica individualizada a la esfera punitiva.

Palabras clave: regularización; defraudación; excusa absoluta; obligación tributaria; cuota defraudada; prescripción.

ABSTRACT

In many occasions we talk about the decriminalization of criminal law, when configuring some criminal forms that could be regulated in a different way of the legal system. In addition, far from responding to the principles of law criminal, circumvent the criminal penalty attending certain budgets that exclude the final application of the criminal law. Certainly, tax regularization is a phenomenon whereby if certain conditions are met, it is conceived as a genuine absolute excuse, with their privileged punitive effects. It is worth analyzing this tax instrument, which allows impute the effects of economic capacity to the punitive sphere.

Keywords: *tax regularization; tax fraud; absolatory excuse; tax obligation; defrauded fee; prescription.*

SUMARIO: 1. Introducción.–2. Naturaleza y régimen jurídico de la regularización tributaria.–3. Marco normativo de la regularización tributaria. 3.1 La regularización tributaria en la LGT tras su reforma por la Ley 34/2015. 3.2 Presupuestos de la regularización tributaria para alcanzar la exclusión de la responsabilidad penal. 3.2.1 El completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. 3.2.2 La espontaneidad de la regularización tributaria.–4. La regularización tributaria transcurridos cuatro años. 4.1 Consideraciones generales. 4.2 Prescripción tributaria *versus* prescripción penal. 4.3 Cómputo del plazo de prescripción. 4.3.1 Comienzo del plazo de prescripción. 4.3.2 La interrupción del plazo de prescripción. 4.4 Naturaleza del ingreso extemporáneo.–5. Efectos de la regularización tributaria. 5.1 Alcance objetivo de la regularización tributaria: delito fiscal y delito contable. 5.2 Alcance subjetivo de la regularización tributaria.–6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Puede afirmarse que la regularización tributaria se configura como una manifiesta excusa absolutoria (1) en el delito fiscal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal (en adelante, CP), que se analizará sucintamente en las páginas que siguen. Y es que a pesar de que el delito fiscal entra dentro del catálogo de los delitos de resultado, se contempla en el texto punitivo la posibilidad de que el sujeto desista de tal acción fraudulenta de forma voluntaria, rectificando su conducta inicialmente delictiva y pagando la deuda tributaria que corresponda.

La posibilidad de exonerar la pena mediante la regularización fiscal de la situación tributaria del contribuyente, no existió en España hasta la reforma operada en esta materia por la LO 6/1995, de 29 de

(1) Hay autores que consideran, no obstante, con cierta coherencia, que la naturaleza jurídica de esta causa de exención es una causa de anulación de la pena, que opera con posterioridad al delito y exime de manera retroactiva la punibilidad de la acción, no resultando, en puridad, una auténtica excusa absolutoria, habida cuenta que este concepto queda reservado al momento del nacimiento de la punibilidad, y no a un momento posterior. *Vid.*, entre otros, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa*. 5.^a ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 651.

junio, por la que se modificaban determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social que, junto con el texto punitivo de aquel mismo año, se incluyó la regularización tanto para el delito fiscal como para el fraude de subvenciones y los delitos contra la Seguridad Social (2). Así, el argumento para emprender esta reforma, manifestado expresamente en la Exposición de Motivos de dicha ley (3), fue el de coordinar dos sistemas sancionadores: el administrativo y el penal (4).

La introducción en el texto penal de disposiciones de esta naturaleza genera, como podrá intuirse, opiniones de diversa índole muy contrapuestas entre sí, al ponerse de manifiesto un tratamiento diferenciado entre el delincuente fiscal o tributario, que puede solventar sus responsabilidades penales mediante una regularización, y el resto de delincuentes que cometen otros delitos, los cuales sólo pueden aspirar a una atenuación de la pena una vez estos se han cometido, y en muy pocas ocasiones (5).

Esta situación, que hasta cierto punto podría catalogarse de «privilegiada», ha dado lugar a que en distintos países de nuestro entorno, como es el caso de Alemania, se hayan puesto de manifiesto diversos planteamientos de inconstitucionalidad, por su posible atentado al principio de igualdad respecto a los autores de otras figuras delictivas, aunque, por el momento, sin mayor trascendencia a ojos del Tribunal Constitucional alemán (6).

La pretensión del legislador de favorecer el pago con el concepto de regularización tributaria voluntaria, con el fin último de luchar con-

(2) Al respecto, *vid.* MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*. 19.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 971.

(3) La Exposición de Motivos de la LO 6/1995 reza así: «*La figura del delito fiscal introducida en el artículo 319 del Código Penal, mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en sustitución del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, ha requerido para su plena consolidación en nuestro ordenamiento la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales.*

En la actualidad, para que la regulación de esta figura produzca los frutos deseados dentro de la política de lucha contra el fraude, es preciso realizar una serie de modificaciones normativas que, por una parte, afectan al tipo delictivo y, por otra, a la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario.

(4) *Vid.* BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FERRÉ OLIVÉ J.C., *Todo sobre el fraude tributario*. Ciss Praxis, Barcelona, 1994, pp. 108 y ss.

(5) *Vid.* FERRÉ OLIVÉ, J. C., «Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 372, 2014, p. 52.

(6) Al respecto, *vid.* IGLESIAS RÍO, M. A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 66 y ss.

tra el fraude fiscal (7), ha trascendido al ámbito penal a través de dos reformas legislativas relevantes. La primera de ellas fue la reforma introducida mediante el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y que perfila el concepto de regularización que exime de responsabilidad penal, otorgándole un doble contenido, ya que requiere «el completo reconocimiento» y «el pago» de la deuda tributaria (8). En la misma línea gira la nueva regularización del artículo 305 CP que, tras la reforma de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, ha zanjado la polémica en torno a si el pago era necesario o no para dar por cumplida efectivamente la regularización. La respuesta, en todo caso, ha resultado afirmativa (9). Así, con la nueva redacción del señalado precepto 305.4 CP, la regularización penal se torna en condición esencial para la exención de responsabilidad (10). No obstante, como se pondrá de manifiesto, esta reforma no hizo más que legalizar aquello que ya era pacífico en la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde hacía tiempo.

2. NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

El término «regularización» es de carácter polisémico, al denotar la idea de poner en orden alguna situación que anteriormente no lo estaba. No existe una única previsión de regularización ni sus efectos resultan uniformes en todos los ámbitos en que tiene lugar (11).

(7) Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A., «El pago y la excusa absolutoria en el delicto fiscal», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 343, 2011, p. 90.

(8) Vid. LITAGO LLEDÓ, R., «Cumplimiento espontáneo y regularización: el papel esencial de los recargos en su consecución», en *Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 12, 2015, pp. 7 y 8.

(9) Vid. HERRERA MOLINA, P. M., «El nuevo régimen de regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal», en *Cronica Tributaria*, n.º 3, 2012, p. 25.

(10) Sobre esta cuestión, vid. BOIX REIG, J./GRIMA LIZANDRA, V., «Código Penal y LGT. Un enamoramiento que no fue fugaz (II)», en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, n.º 34, 2013, p. 17.

(11) Vid. SÁNCHEZ HUETE M. A., «La administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7, 2016, p. 14.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS), y en similar sentido la denominada jurisprudencia menor, ha asentado que *«regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber: i) que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y ii) que la administración tributaria, en uno y otro caso, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley»* (12). De manera que *«regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación, a ello equivale la presentación de la declaración complementaria, cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración»* (13).

En el ámbito tributario se prevé la regularización antes del requerimiento administrativo (art. 27 de la Ley General Tributaria, en adelante, LGT), lo cual evita la imposición de la sanción, y si después del requerimiento existe un arrepentimiento, deducido de la conformidad mostrada con la regularización administrativa, se reduce la sanción a imponer (art. 188 LGT/2003).

En cambio, en el ámbito penal existe una regularización que evita la comisión del delito, o elimina su sanción (art. 305.1 y 4 CP) si se da cumplimiento a ciertos requisitos que posteriormente analizaremos. Así, la sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) 76/1990, de 26 de abril, ya señaló que la importancia del *«pago puntual»* de las deudas tributarias incide directamente en el deber de contribuir del art. 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo,

(12) Cfr. STS 1336/2002, de 15 de julio, FJ 17.º *Vid.*, también, por todas, la SAP de Barcelona 700/2014, de 17 de julio de 2014.

(13) Cfr. STS 192/2006, de 1 de febrero, recogiendo así mismo lo dispuesto en las SSTS 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003.

«adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes» (14).

La regularización responde, esencialmente, a medidas de política fiscal, dependiendo directamente de cada coyuntura económica. Es por ello que al perseguirse predominantemente objetivos fiscales, surgen ciertas dudas acerca de la justificación de la regularización prevista en el CP que, finalmente, es acogida acudiendo a los criterios de reparación, desistimiento y arrepentimiento activo (15), por basarse en idénticos principios. Quizá por esta razón, en otros ordenamientos el pago de las obligaciones tributarias sólo funciona como circunstancia atenuante (16), aunque en España, la modificación operada por la LO 7/2012 también permite, cuando no prospere la regularización, una atenuación de la pena, en uno o dos grados, si el sujeto satisface la deuda tributaria y reconoce judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial (17).

Pues bien, tradicionalmente, la regularización penal se ha calificado como una excusa absolutoria, lo que en la teoría del delito supone que elimina, por razones político-criminales, la punibilidad de un hecho que por lo demás se considera típico, antijurídico y culpable (18). En esta línea, la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/2009, de 4 mayo (19), sobre la interpretación del término «regulari-

(14) Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 9.º), recurso de inconstitucionalidad 695-1985.

(15) Vid. FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Una nueva trilogía...», *op. cit.*, p. 53; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... op. cit.*, p. 651.

(16) Vid. FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Una nueva trilogía...», *op. cit.*, p. 53. El autor se detiene sobre todo en el régimen de Italia, donde el pago de la deuda tributaria permite reducir la pena hasta la mitad y excluye la aplicación de penas accesorias.

(17) La incorporación de esta circunstancia atenuante ya ha sido cuestionada por perseguir «afanes puramente recaudatorios». Cfr. IGLESIAS RÍO, M. A., «Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social: arts. 305 a 310 bis CP», en ÁLVAREZ GARCÍA F. J. (Dir.): *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 824.

(18) Vid. ALONSO GALLO, J., «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 34, 2013, p. 2.

(19) Concretamente, la Circular 2/2009, muy relevante en el ámbito que nos ocupa, destaca en sus postulados lo siguiente:

Tercera. «En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la

zar», contemplado en los artículos 305.4 y 307.3 CP, resalta que ambos preceptos «*constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento post-delictivo positivo*».

Hoy en día, una minoritaria corriente doctrinal (20) defiende que de la tipificación en el artículo 305 CP parece desprenderse que la

autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto del delito principal y sus instrumentales».

Cuarta. «*En el caso de delitos contra la Hacienda Pública o contra la Seguridad Social en los que la conducta defraudatoria consista en la solicitud de una devolución indebida, la simple autodenuncia –efectuada con carácter previo a materializarse la devolución– constituye el reverso de la conducta delictiva, siendo aplicable la excusa absolutoria siempre que concurren los demás requisitos previstos en los párrafos 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal*».

Quinta. «*La autodenuncia, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo o de la cuota de la Seguridad Social, aun cuando sí puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de confesión prevista en el art. 21.4.º del Código Penal*».

Sexta. «*El ingreso espontáneo (en el sentido de anterior a las causas de bloqueo previstas por el legislador penal) y parcial de la deuda –tributaria o de la Seguridad Social– no afecta a la entidad delictiva de la conducta, que se perfeccionó con anterioridad, en el momento de la elusión de la cuota en cuantía superior a los 120.000 euros, pero puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del art. 21.5.º del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzo efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción*».

(20) Esta es la opinión de, entre otros, Muñoz Cuesta, que opta por «apreciar la no regulación de la deuda tributaria como un elemento negativo del delito, que junto los elementos positivos y la cantidad defraudada superior a los 120.000 euros, conforman el injusto típico». Cfr. MUÑOZ CUESTA, F.J., «La reforma del delito fiscal operada por la LO 7/2012», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2013. Por su parte, Alonso Gallo considera que la regularización tributaria posee la naturaleza jurídica de una causa de justificación sobrevenida, de tal suerte que «la única categoría dogmática que da respuesta a lo que ha pretendido el legislador es la de las causas de justificación o de exclusión de la antijuridicidad». Cfr. ALONSO GALLO, J., *El delito fiscal... op. cit.*, pp. 3 y 4. Por otro lado, Gómez Lanz aboga por considerar la regularización tributaria como una nueva causa de exclusión del injusto. Vid. GÓMEZ LANZ, F. J.,

regularización tributaria se constituye como un elemento negativo del delito que excluye la ilicitud penal (21). Sin embargo, concebir la regularización como un elemento negativo del tipo, o como una causa de justificación, no es el criterio dominante en la generalidad de la doctrina (22) ni de la jurisprudencia (23), que en armonía con lo dispuesto en la propia Exposición de motivos de la LO 7/2012, y del tenor literal del artículo 305 CP, se sigue avalando la naturaleza jurídica de excusa absoluta de la regularización tributaria, de tal suerte que no forma parte del tipo penal ni altera las reglas en materia de consumación del delito fiscal (24). En efecto, la LO 7/2012 anuncia que la regularización tributaria supone «*el verdadero reverso del delito*» (25), de manera que «*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 como ocurre actualmente*».

En este orden de ideas, la regularización tributaria, como actuación unilateral del sujeto pasivo, responde a la misma naturaleza jurí-

«Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria. La declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012», en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 1, 2013, pp. 53 a 80.

(21) Vid. SÁNCHEZ HUETE, M. A., «La administración Tributaria ante el delito...», *op. cit.*, p. 15.

(22) En este sentido, Ferré Olivé atisba que resulta difícilmente admisible considerar la regularización penal como un elemento negativo del tipo penal, o una atipicidad sobrevenida, dado que ello conllevaría a que el delito no se consumaría hasta que concurriera alguna circunstancia completamente ajena al comportamiento del autor: la constatación de alguna de las causas de bloqueo de la regularización tributaria o la prescripción tributaria. De esta forma, siguiendo la tesis del elemento del tipo, el delito podría no consumarse nunca, ni prescribir jamás. Vid. FERRÉ OLIVÉ, J.C., «Una nueva trilogía...», *op. cit.*, 73 a 79. Así, para este autor, la regularización tributaria prevista en los arts. 305.1 y 4 CP, sigue manteniendo su naturaleza anterior, es decir, se trata de una excusa absoluta y no de un elemento del tipo. Por su parte, Martínez Buján-Pérez también considera que el cambio terminológico introducido por la LO 7/2012 no modifica la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Vid. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 4.ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 697 y ss.

(23) Vid., por todas, la STS 1822/2017, de 27 de noviembre, y la STS 1146/2017, de 29 de junio, que avalan la naturaleza de excusa absoluta de la regularización tributaria, a tenor del art. 305 CP y de lo manifestado en la propia Exposición de Motivos de la LO 7/2012.

(24) Vid. MARTÍNEZ HORNERO, F. J., «Delito fiscal y regularización tributaria», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 170, 1997, pp. 14 a 40.

(25) De «reverso del delito» y como una excusa absoluta se ha pronunciado también SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*. Atelier, Barcelona, 2009, pp. 151 y 152.

dica que cualquier otra actuación mediante la cual se da cumplimiento a las obligaciones tributarias derivadas de la realización del hecho imponible de un determinado tributo. No obstante, pese a que la naturaleza jurídica de la actuación no varía, el hecho de que tenga lugar después de finalizado el plazo reglamentario de declaración-liquidación o autoliquidación tributaria, sí altera sus efectos jurídicos (26).

Desde una perspectiva formal, la regularización tributaria podría ser definida como «*un acto de aplicación de los tributos realizado extemporáneamente, pero con sujeción a los procedimientos legal y reglamentariamente establecidos, que tiene por objeto un hecho imponible que no fue declarado en el momento oportuno o respecto al cual la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo fue incompleta o inexacta*». Por el contrario, desde una perspectiva material, la regularización tributaria sería «*toda actuación mediante la cual una persona física o jurídica reconoce que ha eludido el pago de una deuda tributaria ocultando su existencia a la Administración tributaria*» (27).

Con todo, para que la regularización tributaria produzca los efectos propios naturales de excusa absolutoria, debe conjugar ambos aspectos, el material y el formal, por lo que esta regularización tiene que consistir en una declaración-liquidación extemporánea en la que se identifique expresamente el período impositivo al que se refiere y contenga, únicamente, los datos relativos a dicho período (28).

3. MARCO NORMATIVO DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

A tenor de lo dispuesto en el apartado primero del art. 305 CP, que tipifica el tipo básico del delito fiscal, se indica que «*será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtu-*

(26) Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J., «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 341-342, 2011, p. 10».

(27) Cfr. IGLESIAS CAPELLAS, J., «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, p. 11.

(28) Cabe anotar, no obstante, que según el art. 191.6 LGT/2003, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo, tratándose de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

plo de la citada cuantía» a quien, «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 (29) obtenidos o disfrutados, exceda de 120.000 euros», salvo que hubiera regularizado su situación tributaria.

Por su parte, el apartado cuarto del art. 305 CP establece los presupuestos o condiciones para que se considere regularizada la situación tributaria, a saber: que se proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria de manera espontánea (30). A estos requisitos nos referiremos con mayor detenimiento, si bien cabe indicar que no podrá aplicarse esta previsión cuando la regularización surja después de haber sido detectado el fraude a través de una comprobación o inspección tributaria, como es lógico. No obstante, el apartado sexto del artículo 305 CP incluye una nueva atenuante muy cualificada en caso de regularizaciones extemporáneas, al permitir que los jueces y tribunales puedan *«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»*.

Ciertamente, como requisitos positivos de la regularización, puede destacarse el reconocimiento y el pago de la deuda tributaria aludida en el precepto penal; y como requisito negativo este queda reducido a la voluntariedad por parte del obligado tributario.

Por su parte, la atenuación de la pena prevista en el texto penal será igualmente aplicable respecto de otros partícipes –*extraneus*– en el delito, distintos del obligado tributario o del autor de la infracción

(29) Haciendo alusión a su homóloga infracción penal, con la que comparte el Título XIV del Código Penal, «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», *vid.*, entre otros, BUSTOS RUBIO, M., *La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016; CÁMARA ARROYO, S., «Los delitos de defraudación a la seguridad social: Análisis de los tipos penales y su problemática», en Fernández Bermejo, D./Mallada Fernández, C. (Dirs.): *Delincuencia económica*. Aranzadi, Navarra, 2018, pp. 481-540. Y en cuanto a la obtención indebida de prestaciones, CÁMARA ARROYO, S., «Entre el Derecho penal de clase y la expansión punitiva: el delito de obtención indebida de prestaciones (art. 307 ter CP)», en *Revista Penal*, n.º 41, 2018, pp. 47-72.

(30) *Vid.*, sobre este aspecto, GARCÍA MORENO, V. A., «Regularización espontánea, proporcionalidad y tentativa en el delito fiscal. Recientes aportaciones de la jurisprudencia», en *Carta Tributaria*, n.º 50, 2019.

penal –piénsese en asesores fiscales, por ejemplo–, como «premio» por su colaboración activa (31) en 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.

Tras la publicación de la LO 7/2012 se introduce un nuevo apartado en el art. 305 CP, que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria, pese a la pendencia de un proceso penal. Concretamente, el art. 305.5 CP declara que *«la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria»*. Pero, es más, por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía (32).

3.1 La regularización tributaria en la LGT tras su reforma por la Ley 34/2015

En consonancia con la norma penal, el art. 252 LGT/2003 (33) dispone que, cuando el obligado tributario haya regularizado su situación

(31) *Vid.*, al respecto, MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial...*, *op. cit.*, 973.

(32) Téngase en cuenta que el Preámbulo de esta Ley declara que con la introducción de esta nueva prerrogativa en favor de la Administración Tributaria, *«se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea»*.

(33) Este precepto ha sido añadido íntegramente por el art. único 59 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial LGT/2003, la cual declara en su Preámbulo que, como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la LO 7/2012, se hacen precisas *«determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal»*.

tributaria conforme al art. 305.4 CP, «*la Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal*». Concluye el referido artículo manifestando que, para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a períodos y conceptos tributarios prescritos (34).

El segundo párrafo del artículo, por su parte, establece que en tanto que la deuda tributaria está integrada por los elementos a los que se refiere el art. 58 LGT, cuando se trate de tributos exigidos mediante autoliquidación, «*el obligado tributario debe proceder a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota, como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso*». En otro caso, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, «*el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria*» (35).

Téngase en cuenta, en este sentido, que el art. 252 LGT, al objeto de especificar los supuestos en los que se entiende realizada la regularización voluntaria, no toma en consideración aquellas actuaciones de pago parcial o fraccionado destinadas únicamente a alcanzar el umbral necesario para evitar la consideración criminal de la conducta (36).

Ciertamente, el pago íntegro al que alude la normativa vigente plantea indudables problemas prácticos, pese a que la Disposición Final 10.^a de la Ley 34/2015 contempla la aprobación de modelos

(34) En desacuerdo con esta previsión legal, la Audiencia Nacional, en la sentencia 169/2016, de 20 de abril, asegura que, lo que ha hecho la reforma es aprovechar que el Real Decreto-Ley 12/2012 introdujo el 221.1.c), completado con la reforma del artículo 180.2, «*con una técnica dudosamente respetuosa con el orden jurisdiccional penal*», permitiendo de esta manera «*a la Administración Tributaria valorar la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal que, por constituir uno de los elementos configuradores del tipo, le correspondía al orden jurisdiccional penal, no parece ni razonable ni conforme con esa jurisdicción penal. Lo que hace el Legislador es configurar la excusa absolutoria como un elemento negativo del delito, en manos de la propia Administración*» (FJ 5.^o).

(35) Siguiendo el art. 252 LGT/2003, idéntico criterio al expuesto habrá de observarse cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

(36) Vid. CALVO VÉRGEZ, J., «Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 420, 2018, p. 87.

«para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública» (37) aunque, a día de hoy, estos modelos todavía no se han aprobado.

En cualquier caso, no debemos olvidar que el artículo 27.2 LGT recoge, de un lado, los posibles recargos establecidos por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, que oscilan entre el 5, 10 ó 15 por ciento, dependiendo de si el contribuyente presenta su declaración o autoliquidación dentro de los tres, seis, o doce meses siguientes al término del plazo establecido para declarar, o autoliquidar y pagar el tributo de que se trate, respectivamente; y, de otro lado, un recargo del 20 por ciento para retrasos que superen los doce meses. En ese sentido, los recargos del 5, 10 y 15 por ciento excluyen las sanciones que hubieran podido exigirse y también los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración, mientras que el recargo del 20 por ciento excluye las sanciones que hubieran podido exigirse, pero no los intereses de demora. Por lo tanto, 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 (38).

3.2 Presupuestos de la regularización tributaria para alcanzar la exclusión de la responsabilidad penal

3.2.1 EL COMPLETO RECONOCIMIENTO Y PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Tal y como se ha señalado, la LO 7/2012 ha modificado el texto del artículo 305.4 CP, de tal forma que el nuevo texto vigente establece, por primera vez, que la regularización requiere del reconocimiento de la deuda tributaria y su pago. Así las cosas, el apartado cuarto del art. 305 CP viene a disponer que «se considerará regulari-

(37) Establece la citada disposición que «Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se aprobarán los modelos para la regularización voluntaria de la deuda tributaria a la que se refiere el artículo 252 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

(38) Al respecto, *vid.*, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., «A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 6, 2018, p. 4; del mismo autor, de manera más amplia; «Regularización de deudas tributarias y responsabilidad civil por delito fiscal: intereses moratorios e intereses procesales», en Demetrio Crespo, E./Sanz Díaz-Palacios, J. A. (Dirs.): *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Atelier, Barcelona, 2019.

zada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria».

Pues bien, en primer lugar, este requisito novedoso relativo al completo reconocimiento de la deuda tributaria implica que la regularización debe corresponderse con una declaración completa y veraz (39), pues una pretendida regularización que incurra en nuevas manifestaciones falaces resultará ineficaz en cuanto al objetivo que se persigue (40). Ahora bien, esto no significa que la regularización haya de realizarse en todo caso por medio de una declaración complementaria (41), como es obvio.

En segundo lugar, en cuanto a la exigencia del pago, la redacción del artículo 305.4 CP convierte en derecho positivo una exigencia, la del pago íntegro, que ha sido objeto de polémica en la doctrina, y que ya venía siendo exigida desde hace años por la jurisprudencia (42), especialmente a partir de la STS 539/2003, de 30 de abril, en la que el TS estableció que si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, *«su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación –a ello equivale la presentación de la declaración complementaria– cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración»* (43). A ello no se opone, además, el artículo 179.3 LGT, que se limita a establecer que *«los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas»*, máxime cuando después añade que *«lo dispuesto*

(39) Vid. ALONSO GALLO, J., «El delito fiscal...», *op. cit.*, p. 7.

(40) Vid. LARIO PARRA, M.J., *El fraude a la ley Tributaria. Las defraudaciones contra la hacienda Pública*. Tesis doctoral. Universidad de Granada, 2012, p. 328.

(41) Así lo expone Sabadell Carnicero, cuando afirma que «Sin embargo, no parece que la excusa absolutoria recogida en el art. 305.4 CP excluya la denominada “regularización encubierta” entendida como el ingreso realizado fuera de plazo sin requerimiento previo, pero sin presentación de declaración en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los períodos y tributos a que correspondan». Cfr. SABADELL CARNICERO, C., «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en VV.AA., *El delito fiscal*. CISS, Valencia, 2009, p. 205.

(42) Destacando la jurisprudencia menor, *vid.*, la sentencia del Juzgado de lo Penal de Granollers, de 2 de marzo de 2018, FJ previo.

(43) Cfr. STS 539/2003, de 30 de abril, FJ 11.º

en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta Ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes».

Ciertamente, para que la regularización despliegue toda su virtualidad, esta debe ser íntegra y completa. Así, no puede tener eficacia exoneradora una regularización parcial, tendente a disminuir o rebajar la cuota defraudada por debajo del límite de los 120.000 euros, dejando así la ilicitud en sede administrativa. La regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que pueda producir efectos en la determinación de la pena, resulta ineficaz (44). Así lo entendió, por ejemplo, la STS 539/2003, en la que el alto tribunal negaba la aplicación de la atenuante del artículo 21.5 CP, relativa a la reparación del daño, invocando que el sujeto *«no efectuó ingreso alguno para saldar, siquiera fuese en parte, la cuota defraudada»* (FJ 13.º). Pues bien, según la línea jurisprudencial de la STS 192/2006, de 1 de febrero, regularizar supone pagar, *«sin que baste la presentación de declaración complementaria. Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena»*. Ciertamente, el hecho de no tributar en el momento debido y pretender hacerlo en momentos muy posteriores y alejados en bastantes años, no solo no supondría el pago exigido por la jurisprudencia indicada, sino que determinaría una actuación más allá de una mera ordenación tributaria y acorde con una actuación de ajuste y estrategia fiscal a la conveniencia del infractor.

Vemos, pues, que la exigencia del pago de la deuda completa ha venido siendo exigida por la jurisprudencia del TS desde hace más de una década (45), y ello sobre la base de los principios de seguridad jurídica, prohibición del enriquecimiento injusto y neutralidad, que constituyen su fundamento último (46). Por tanto, la regularización completa supone para el TS *«un verdadero principio ineludible»* (47),

(44) Vid. LARIO PARRA, M. J., *El fraude a la Ley Tributaria...*, op. cit., p. 328.

(45) Así, por ejemplo, si recuperamos la STS 1807/2001, de 30 de octubre, comprobamos que este Tribunal, ya por entonces, asentaba que *«regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago»* (FJ 9.º).

(46) Vid. VILLAR EZCURRA, M., «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 9, 2016, p. 2.

(47) Son muchas las sentencias del TS que se expresan en estos términos. Así, por ejemplo, la STS 2838/2015, de 24 de junio, argumenta a favor de la compañía

o lo que es lo mismo, un principio general y procedimental en el ámbito de la aplicación de los tributos (48). Así, el TS, en contra de los criterios de estancamiento temporal y material invocados por la Administración tributaria en aras de limitar la regularización íntegra al período temporal y al concepto tributario que abarca la inspección (49), ha considerado que el ámbito objetivo de la regularización completa de la situación tributaria incluye «*todos los componentes que conforman el ámbito material*» en el que se desarrolla la actuación inspectora. Así mismo, recuerda el alto tribunal que la regularización ha de ser completa, tanto en lo que beneficia como en lo que perjudica al contribuyente (50), calificando lo contrario de «*actuación administrativa a doble cara siempre favorable a la Administración*» (51). Y es que la jurisprudencia sobre la regularización completa se proyecta sobre todos los procedimientos de aplicación de los tributos, manifestando el TS, en este sentido, que «*el principio de íntegra regularización no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales*», pero que, evidentemente, «*debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse*» (52).

Debe tenerse en cuenta que el fundamento último de la obligatoriedad de practicar una regularización completa se encuentra en el principio de seguridad jurídica. A tal conclusión llega el TS, a través de, entre otras, la STS de 5 de junio de 2014, en la que se pone de

recurrente sobre la base de que la Administración no puede desconocer «*el principio de la íntegra regularización tributaria de la entidad inspeccionada y vulnerar el principio de neutralidad en el IVA*» (FJ 6.º); o las SSTS 6118/2013, de 12 de diciembre, y la 483/2012, de 26 de enero; o la SAN 37/2015, de 16 de enero, que hace reconocimiento expreso del derecho a la regularización íntegra como un principio en los siguientes términos: «*no puede rechazarse el derecho a la deducción conforme a los principios de neutralidad del IVA y de «íntegra regularización» proclamados por el Tribunal Supremo, el cual otorga eficacia directa a dichos principios*» (FJ 8.º).

(48) Vid. JUAN LOZANO, A. M., «El principio de completitud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo», en *Actum fiscal*, n.º 71, 2012, pp. 14 a 22.

(49) Vid. VILLAR EZCURRA, M., «La jurisprudencia sobre la obligación...», *op. cit.*, p. 3.

(50) Ciertamente, la STS 6118/2013, de 12 de diciembre, repara acerca de la «*obligatoriedad de aplicar el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (...); considerándose que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación ha de atenderse a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia*» (FJ 3.º).

(51) Cfr. STS 4300/2015, de 7 de octubre, FJ 4.º

(52) Cfr. STS 483/2012, de 26 de enero, FJ 3.º

manifiesto que «*lo que si protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida*» (53). No obstante, también reconoce el TS que «*a la misma conclusión se llega con la invocación de los principios de neutralidad del impuesto y de proscripción del enriquecimiento injusto*» (54).

En tercer lugar, además del completo reconocimiento y pago, el nuevo artículo 305.4 CP exige que el pago realizado sea de la deuda tributaria, no de la cuota impagada, como venía ocurriendo hasta la reforma operada por la LO 7/2012. Así, en virtud del artículo 58 LGT, la deuda tributaria está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y, además, 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. En cambio, puntualiza este mismo precepto que las sanciones no formarán parte de la deuda tributaria.

Esta última exigencia, relativa a la obligatoriedad de que el completo reconocimiento y pago se atribuya a la deuda tributaria, entendida esta en los términos planteados en el artículo 58 LGT, plantea un problema, pues con la regulación actual no es el obligado tributario quien hace la liquidación de intereses y recargos, sino la Administración. La declaración complementaria sólo incluye, al igual que el resto de autoliquidaciones, la cuota. Por ello, mientras no se modifique la LGT para permitir que la declaración complementaria incluya intereses y recargos, no es posible exigir ninguna acción del obligado tributario más allá del reconocimiento y pago de la cuota (55). No obstante, puede ocurrir que el sujeto que pretende regularizar su situación tributaria para beneficiarse de la excusa absoluta del artículo 305.4 CP, por diversas circunstancias no disponga de todos los datos económicos precisos para regularizar correctamente sus deudas tributarias, de tal manera que la Administración cuestione el importe pagado y estime que es inferior al debido. En este sentido, autores como Sabadell Carnicero consideran que «en los supuestos de declaraciones complementarias incom-

(53) Cfr. STS 947/2012, de 5 de junio, FJ 5.º

(54) Cfr. STS 4592/2014, de 6 de noviembre de 2014, FJ 3.º

(55) Vid. ALONSO GALLO, J., «El delito fiscal...», *op. cit.*, p. 8.

pletas pero cuyos errores se deban a simples errores aritméticos, desviaciones insignificantes o valoraciones divergentes de las efectuadas por la AEAT, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en otorgarles los mismos efectos que a las declaraciones veraces» (56). Con el mismo criterio se pronuncia Pérez Martínez al entender que el hecho de que existan simples errores aritméticos, pero no esenciales, o meras desviaciones insignificantes en las declaraciones tributarias complementarias, no puede impedir la válida regularización (57). Por su parte, a modo de conclusión, Alonso Gallo atisba que «las diferencias de este tipo no deben en principio afectar a la aplicación del artículo 305.4 CP, siempre que se deban a errores o a diferencias razonables de criterio sobre la aplicación de la normativa tributaria al hecho imponible reconocido» (58). Como podrá advertirse, esta cuestión no ha resultado baladí en la doctrina, pues en la otra cara de la moneda se encuentran autores como Brandariz García, para quien la anunciada exigencia relativa al carácter completo y veraz de la comunicación, implica aceptar que una manifestación en la que se vuelvan a omitir o falsear datos con relevancia tributaria o contributiva no sea válida, toda vez que en tal situación se perpetuaría la defraudación, y no se verificaría un comportamiento capaz de compensar el desvalor previo del hecho antijurídico (59). En el mismo sentido, Iglesias Río considera que no se puede hablar de regularización cuando el sujeto sustituye unos datos insuficientes por otros datos igualmente incompletos, aunque el balance final contribuya a una reducción cuantitativa de la deuda fiscal (60).

3.2.2 LA ESPONTANEIDAD DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Tal y como advierte la STS 340/2012, de 30 de abril, la regularización *«requiere la autodenuncia y la reparación y, por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autode-*

(56) Cfr. SABADELL CARNICERO, C., «La regularización tributaria como causa...», *op. cit.*, p. 212.

(57) Vid. PÉREZ MARTÍNEZ, D., «Causas de justificación. La regularización tributaria», en Fuentes Bardají, J. (Dir.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 220 y 221.

(58) Cfr. ALONSO GALLO, J., «El delito fiscal...», *op. cit.*, p. 8.

(59) Vid. BRANDARIZ GARCÍA, J. A., «La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en *Estudios Penales y Criminológicos*, n.º 24, 2002-2003, p. 83.

(60) Vid. IGLESIAS RÍO, M. A., «La regularización fiscal en el delito...», *op. cit.*, p. 283.

nunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento» (61).

Ciertamente, para que la regularización despliegue toda su eficacia, debe realizarse de manera espontánea. Así, el propio artículo 305.4 del Código Penal establece que para que regularización tenga ese carácter tiene que llevarse a cabo dentro de unos límites temporales concretos (62), a saber:

I. Antes de que por la Administración Tributaria se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación ten-

(61) Y en esa misma línea se pronuncia la STS 636/2003, de 30 de mayo, en la que se declara que *«(...) regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago», recordando que «el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado».* La STS 611/2009, de 29 de mayo, recuerda esta jurisprudencia, y también cita la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, que incluye como conclusión tercera lo siguiente que en las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales. En el mismo sentido, *vid.* STS 611/2009, de 29 de mayo.

Señala la sentencia que *«En el caso enjuiciado, desde el primer momento se concretó el objeto de acusación, una vez constatada mediante prueba pericial de una inspectora de Hacienda las cantidades defraudadas, dentro del encargo judicial que le fue requerido, por lo que ha quedado claro que la razón de la condena es el intento de regularizar fuera de plazo, al que sin embargo la Audiencia concede la atenuante de reparación del daño causado, aun de forma tardía y no espontánea.*

En efecto, la regularización requiere, como antes dijimos, la autodenuncia y la reparación, y por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento».

(62) En este sentido, el auto de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1993, en relación a la comisión de un delito fiscal por el empleo de facturas falsas, expuso que *«el delito se consumó en el instante en el que el sujeto autoliquidó de forma apta su deuda, de forma que no ingresó en las arcas del Erario Público lo que debía pagar. En este caso la regularización fiscal deberá tener el tratamiento del arrepentimiento espontáneo cuando se ha producido con todas las circunstancias que exige el Código Penal si se admitiera que la consumación del delito se pospone a otro momento posterior, desde luego éste no podrá ir más allá del inicio de la actividad recaudatoria por la vía de apremio o de la constatación del fraude, como en este caso se ha producido».*

dentos a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización. La exigencia de este presupuesto temporal es ratificada por la jurisprudencia del TS, fundamentalmente por la STS 611/2009, en cuyo fundamento jurídico segundo rechaza la alegación formulada por un contribuyente, basada en haber presentado una declaración tributaria complementaria a la del año 2001 en el IRPF, y que ello permitiría apreciar la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 CP. Resuelve el TS exponiendo que *«tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada. El Tribunal de instancia argumenta, para rechazarla, que no se ha producido ninguna regularización toda vez que las actuaciones que el acusado ha realizado para reparar el perjuicio causado a la Hacienda Pública han sido posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación tributaria y, además no sujetándose a lo indicado por Hacienda, sino realizando unas liquidaciones a su gusto y medida, descubriéndose una total falta de propósito del recurrente de ser transparente con la Administración Tributaria»*. Y es que el fundamento de la excusa absolutoria de la regularización de la situación tributaria es la *«autodenuncia y la reparación. Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación, cuando la misma por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración, es decir, regularizar la situación tributaria es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago»* (63).

(63) Cfr. STS 611/2009, de 29 de mayo, FJ 2.º Por su parte, la SAP de Madrid, 273/2005, de 7 de junio, en un caso de delito fiscal, expuso que *«De las actuaciones se infiere que, en el momento de realizarse la declaración complementaria por el acusado, reconociendo una deuda tributaria por importe netamente superior al declarado en el ejercicio en cuestión, aún no se había admitido a trámite la querrela por el delito contra la Hacienda Pública. Aunque hipotéticamente se admitiera que conoció el contenido de la misma a raíz de la citación realizada a través de su esposa, no es el conocimiento de los hechos integrantes del delito fiscal ni de la presentación contra él de una querrela no admitida aún a trámite, lo determinante para excluir los*

II. En el caso de que la Administración no hubiera iniciado actuaciones de comprobación de la situación fiscal del contribuyente, antes del conocimiento de la existencia de diligencias penales: bien 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 a quien se dirija; bien antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la existencia de diligencias de investigación.

Estas diligencias pueden iniciarse de oficio, por investigación previa de las fuerzas del orden, o por denuncia de particulares directamente presentada ante el Juzgado o la Fiscalía, en cuyo caso la regularización puede realizarse hasta el momento en que se le notifique al obligado tributario la incoación de las diligencias penales (64). En este sentido, la STS 1371/2000 puntualiza que la regularización puede llevarse a cabo *«hasta el mismo día de la notificación»* de la incoación de diligencias penales, e incluso unas horas antes de la misma, sin que ello sea impedimento para que el presunto infractor se beneficie de la excusa absolutoria (65).

Por lo tanto, puede afirmarse que existen tres momentos a partir de los cuales un comportamiento regularizador perderá su eficacia para eximir de responsabilidad criminal, o lo que es lo mismo, pueden concretarse tres causas que bloquean la regularización:

- a) La notificación de actuaciones de comprobación o investigación por la Administración tributaria.
- b) La interposición de querrela o denuncia notificada al querrelado o denunciado.
- c) El conocimiento formal de diligencias practicadas por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción.

Es indiferente, por tanto, el conocimiento que pudiera tener el obligado tributario de cualesquiera otras actuaciones que pudieran desembocar en la apertura del procedimiento penal por delito fiscal. Si la regularización tributaria se produce antes de que se inicie ese procedimiento específico, no impedirá la aplicación de la excusa absolutoria el conocimiento por el obligado tributario de otras circunstancias o actuaciones de las que pueda deducir la posible aper-

efectos excluyentes de la responsabilidad criminal de la regularización tributaria sino el conocimiento de la realización de actuaciones en el curso de un procedimiento abierto para la persecución del delito fiscal».

(64) Vid. LARIO PARRA, M. J., *El fraude a la Ley Tributaria...*, op. cit., p. 331.

(65) Vid. STS 1371/2000, de 29 de setiembre, FJ 2.º

tura de un procedimiento judicial contra él por delito fiscal. Cuestión diferente es si la declaración complementaria realizada por el acusado y los actos posteriores ante la Administración Tributaria integran la regularización a la que se refiere el citado artículo 305 del Código Penal. El sentido gramatical de la palabra regularización –ajustar o poner en orden de una cosa– poco ayuda a la fijación del significado con el que se utiliza el término en este precepto. El cumplimiento, por tanto, de la mera obligación formal de presentar la declaración no puede bastar para entender regularizada la situación tributaria, que se producirá cuando se cumpla la obligación principal (66).

En síntesis, del tenor literal del texto se desprende que la voluntad del legislador es ajustar el factor de espontaneidad de la regularización a unos «parámetros estrictamente normativos de naturaleza jurídico formal», procurando no regular «un concepto material o fáctico», susceptible de ser probado en juicio, acerca de si el comportamiento del sujeto fue efectivamente espontáneo, entendiéndose por tal la ausencia de conocimiento de la existencia de una investigación o comprobación en curso (67).

4. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA TRANSCURRIDOS CUATROS AÑOS

Uno de los problemas más latentes en relación con la regularización tributaria radica en la divergencia existente entre el plazo de prescripción regulado en la legislación tributaria para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria, y el plazo de prescripción regulado en la legislación penal para el delito fiscal.

4.1 Consideraciones generales

El fundamento natural de la prescripción de los delitos se halla en la necesidad de atribuir seguridad a las relaciones jurídicas expectantes del ejercicio de determinadas acciones, y ello se conecta con el

(66) *Vid.* SAP de Madrid, n.º 273/2005, de 7 de junio.

(67) *Vid.* BAÑERAS SANTOS, F., «Reflexiones en torno a la naturaleza jurídica y requisitos para la aplicación de la exención por regularización contenida en el art. 305.4 del Código Penal». Ponencia reproducida en https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Ponencia%20Ba%C3%B1eres%20Santos%20Francisco.pdf?idFile=4731d001-1c08-40ef-bc50-edf9163005c3, p. 12.

Derecho constitucional a un proceso sin dilaciones indebidas y, en general, entronca sus raíces en el principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 CE (68). En este sentido, el Tribunal Constitucional, en virtud de la STC 63/2005, de 14 de marzo, puso de manifiesto que «*el establecimiento de un plazo temporal para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos persigue a su vez es que no se produzca una latencia sine die de la amenaza penal que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto*» (69).

En virtud de la STC de 25/2018, de 5 de marzo (70), se sintetiza la doctrina cuya base y esencia se plasma en la STC 37/2010, de 19 de julio (71), de la que podemos extraer las siguientes consideraciones en cuanto a la prescripción se refiere:

1. La apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es, en principio, una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios y que carece, por su propio contenido, de relevancia constitucional, lo que no significa, sin embargo, que cualquiera que sea la decisión que se adopte en materia de prescripción en el proceso penal sea irrevisable a través del recurso de amparo, sino que, por el contrario, la aplicación de dicho instituto en el caso concreto puede ser objeto de examen constitucional en sede de amparo.

2. La prescripción penal supone una autolimitación o renuncia del Estado al *ius puniendi* por el transcurso del tiempo, que encuentra también fundamento en principios y valores constitucionales, pues toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal, y el principio de seguridad jurídica.

3. El canon aplicable para proceder a la revisión de una decisión judicial, apreciando o negando la existencia de prescripción, es el artículo 24 CE. Por ello, la decisión que desestime una pretensión de

(68) Vid. LARIO PARRA, M. J., *El fraude a la Ley Tributaria...*, op. cit., p. 343.

(69) Cfr. STC 63/2005, FJ 4.º, de 14 de marzo. Ciertamente, con anterioridad, desde la concepción de la figura de la prescripción acogida en la STC 157/1990, de 18 de octubre, y la posterior STC 63/2001, de 17 de marzo, se fijó el canon de enjuiciamiento constitucional aplicable en el examen de las decisiones aplicativas de la prescripción del delito; y las ulteriores SSTC 63/2005, de 14 de marzo, y 29/2008, de 20 de febrero, diseñan el marco de la actual doctrina constitucional sobre la institución.

(70) Vid. STC 25/2018, de 5 de marzo.

(71) Vid. STC 37/2010, de 19 de julio.

prescripción de una infracción penal debe contener un razonamiento expresivo de los elementos tomados en cuenta por el órgano judicial al interpretar las normas relativas a la institución, en el entendimiento de que esa interpretación debe estar presidida por la *ratio legis* o el fin de protección de dichas normas, de manera que no resultará suficiente un razonamiento exclusivamente atento a no sobrepasar los límites marcados por el tenor literal de los preceptos aplicables, sino que es exigible una argumentación axiológica que sea respetuosa con los fines perseguidos por el instituto de la prescripción penal.

4. El establecimiento de un plazo temporal para que el Estado pueda proceder a perseguir las infracciones penales persigue, a su vez, que no se produzca una latencia *sine die* de la amenaza penal que genere inseguridad en los ciudadanos. Dicho con otras palabras, la existencia de la prescripción penal supone que la infracción penal tiene un plazo de vida, pasado el cual se extingue toda posibilidad de exigir responsabilidades por razón de su comisión.

5. El control constitucional se ciñe a verificar si la interpretación seguida por el órgano judicial se compadece con la esencia y fundamento de la prescripción y satisface la exigencia constitucional de que toda decisión judicial adoptada en esta materia manifieste un nexo de coherencia con la norma que le sirve de fundamento y con los fines que justifican la existencia de esa causa extintiva de la responsabilidad penal.

4.2 Prescripción tributaria versus prescripción penal

El artículo 305.4 CP incorpora una referencia expresa a los ejercicios prescritos en el ámbito tributario *—no así en el ámbito penal—*, al estipular que los efectos de la regularización resultarán así mismo aplicables *«cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa»*.

Por su parte, el artículo 66 LGT manifiesta que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna declaración, así como el derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 131 CP, tras la reforma operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el CP, sigue manteniendo un plazo de prescripción de cinco años (72) para

(72) En este sentido, señala el primer apartado del precepto que *«los delitos prescriben:*

«los restantes delitos graves», entre los que se ubica el delito contra la Hacienda Pública, castigado con una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo. Posteriormente, la LO 7/2012 introdujo, por medio del artículo 305 bis, un tipo agravado con penas máximas de prisión de hasta diez años, con la consiguiente elevación, lógicamente, de los plazos de prescripción. Así, el «quinto año» será aquél en el que aunque haya prescrito administrativamente la infracción, esta continúa «viva» a efectos penales (73), lo que puede dar lugar a que transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 LGT, un contribuyente presente una declaración extemporánea para regularizar un comportamiento constitutivo de infracción producida en un periodo impositivo, pero siendo susceptible de ser investigado aún por delito contra la Hacienda Pública, al no haber transcurrido el plazo de prescripción establecido en la norma penal (74).

El hecho de que existan plazos de prescripción diferentes, uno para la determinación de la deuda tributaria y otro para la persecución de un delito contra la Hacienda Pública, ha sido plenamente admitido por nuestra jurisprudencia sobre la base de las diferentes potestades desplegadas, la diferente gravedad, y la mayor ofensa infringida al ordenamiento jurídico (75).

En este contexto traemos a colación la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de febrero de 2017 (76). En esta resolución la controversia se suscita en torno a

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez.

A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año».

(73) Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «La regularización del quinto año», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 4, 2012, pp. 7 a 11.

(74) Vid. STS 1146/2017, de 29 de junio, FJ 3.º

(75) Vid. STS 1822/2017, de 27 de noviembre, FJ 1.º En igual sentido, en la STS 1807/2001, de 30 de octubre, se declara la independencia de ambos plazos de prescripción, dada la diversidad de las finalidades y la gravedad de las conductas (FJ 9.º); y en la STS 2069/2002, de 5 de diciembre, manifiesta que «la unidad del ordenamiento jurídico no resulta así afectada en modo alguno en cuanto se mantiene dentro del mismo la necesaria proporcionalidad y coherencia entre las reacciones correspondientes a las conductas constitutivas de delito y a las que solamente alcanzan el nivel de infracción administrativa, lo que se manifiesta no solo en la entidad de las sanciones, sino también en los plazos necesarios para que opere la prescripción» (FJ 2.º).

(76) Resolución 5431/2013, del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de febrero de 2017.

cierta regularización fiscal sin requerimiento previo, efectuada transcurridos los cuatro años que determinan la prescripción tributaria, y relativa a un ilícito que podría entrañar responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, al no haberse cumplido los cinco años de prescripción penal. El TEAC pone de manifiesto que la obligación de satisfacer el interés de demora constituye una prestación accesoria a la obligación principal. Los reclamantes sostienen que debe entenderse prescrito el derecho a liquidar intereses de demora por presentación de autoliquidaciones fuera de plazo, toda vez que ha prescrito la obligación principal. Si bien es cierto, con anterioridad esta cuestión ha sido ya tratada por el mismo Tribunal Central, en Resolución de fecha 22 de julio de 2011 (77), y confirmada posteriormente por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 17 de diciembre de 2012, resolviendo que *«incluso aunque la obligación principal hubiese estado incurso en prescripción, el cumplimiento tardío de la misma constituiría una renuncia a la prescripción ganada»*. El Tribunal nos recuerda que, según el artículo 59.1 LGT, las deudas tributarias podrán extinguirse *«por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes»*. Y entiende que las deudas regularizadas en el caso objeto de litigio se han extinguido por pago, no por prescripción, por lo que *«no cabe considerar que el recargo –ni los correspondientes intereses– han prescrito por prescripción de la obligación principal»*.

No obstante lo anterior, el TS se ha mostrado contrario a la renuncia de la prescripción tributaria ganada. Así, por ejemplo, en la sentencia de 12 de noviembre de 1998 puso de manifiesto que *«la prescripción es una institución que, al servicio de la seguridad jurídica, impide que la desidia o la negligencia del acreedor prolongue indefinidamente la exigibilidad de una deuda, lo que en el campo del derecho privado concede al obligado la facultad de enervar la acción reclamatoria del crédito, cuando ha transcurrido el plazo fijado por la Ley, facultad que puede ejercitarse o no y por lo tanto renunciarse expresa o tácitamente»* (78). En la misma línea, Moya-Angeler Sánchez ha esgrimido que *«sin duda, la mayor diferencia que existe entre la prescripción tributaria y la civil es la imposibilidad de renunciar a la prescripción ganada, dada la distinta naturaleza de las obligaciones tributarias y las civiles, así como la prohibición recogida en el*

(77) Resolución 4926/2006, del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de julio de 2011.

(78) Cfr. STS 6667/1998, de 12 de noviembre, FJ 3.º

art. 17 LGT, de alterar los elementos de la obligación tributaria por actos o convenios de los particulares» (79).

Por su parte, el vigente artículo 69 LGT, y en similares términos el artículo 32 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, declaran que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria y se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

En cualquier caso, Bajo Fernández va más allá y considera que el hecho de que la Administración tributaria no pueda a partir de los cuatro años determinar la deuda, exigir el pago, imponer sanciones ni conminar a la devolución de los ingresos indebidos, convierte en imposible la lesión del bien jurídico a partir de la prescripción administrativa, lo que indudablemente hace desaparecer la tipicidad del delito fiscal (80). Idéntico criterio sigue el TS, que después de catalogar el delito fiscal como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y de resultado, cuyo bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria, confirma que la presencia de un bien jurídico digno de protección es elemento imprescindible, al menos en el sentir de la doctrina mayoritaria (81), para la justificación de la existencia del delito. Sostiene, además, que su desaparición conduciría a la falta de tipicidad de la conducta, de tal modo que si transcurren cuatro años sin que la Administración actúe, su interés en el cobro de la cuota defraudada desaparece, lo que provoca la desaparición del bien jurídico sin el cual no es posible sostener la existencia del delito (82).

(79) Cfr. MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, J., «La prescripción tributaria», en *Diario La Ley*, n.º 7814, 2012, p. 2.

(80) Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., «La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)», en *Actualidad Penal*, n.º 8, 19 al 25 de febrero de 2001, p. 2.

(81) Entre otros, vid. CÓRDOBA RODA, J., «Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública», en *Diario La Ley*, n.º 4886, 1999, p. 2; FERREIRO LAPATZA, J. J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», en *Diario La Ley*, n.º 4886, 1999, p. 5, que apuntan que, si la Administración renuncia a su derecho de autoprotección porque no despliega su actividad inspectora durante cuatro años, se entiende que no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger.

(82) Vid. STS 2069/2002, de 5 de diciembre, FJ 2.º

4.3 Cómputo del plazo de prescripción

4.3.1 COMIENZO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN (*DIES A QUO*)

El artículo 132.1 CP dispone, por lo que aquí interesa, que «*los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible*».

Tal y como ya se ha indicado, el delito fiscal se configura como un delito de infracción de un deber (83) y, en concreto, de la infracción de un deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos (84), con afectación al patrimonio de la Hacienda pública (85), de tal modo que el núcleo del tipo consiste en la «*elusión de tributos*», el cual es esencialmente un comportamiento omisivo (86).

Pues bien, la prescripción comienza cuando el delito se consuma y, en consecuencia, el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico (87). Atisba Rodríguez Mourullo que, a partir de la reforma del delito fiscal operada por la LO 7/2012, el momento consumativo de este delito queda retrasado hasta que «*precluya para el defraudador la posibilidad de regularizar*» (88).

Resulta necesario distinguir dos supuestos en relación a esta cuestión:

a) En los casos de tributos exigidos mediante autoliquidación, se debe considerar la fecha de presentación y, en caso de omisión, la de expiración del plazo voluntario de presentación de declaraciones (89).

b) En los casos de tributos periódicos, el tipo solo debe estimarse realizado cuando haya expirado el plazo para la declaración correspondiente al último período impositivo, es decir, cuando ya ha concluido el ejercicio anual (90). Deben tenerse en consideración aquellos supuestos en los que un mismo sujeto realice la misma conducta de elusión de tributos a lo largo de varios años. Al respecto, señala de manera expresa la STS 797/1999 que «*toda la actuación delictiva,*

(83) Sobre esta cuestión, *vid.* STS 157/2018, de 5 de abril, FJ 2.º

(84) *Vid.* STS 44/2003, de 3 de abril, FJ 17.º

(85) *Vid.* STS 374/2017, de 24 de mayo, FJ 10.º

(86) *Vid.* STS 44/2003, de 3 de abril, FJ 17.º

(87) *Vid.* LARIO PARRA, M.J., *El fraude a la Ley Tributaria...*, *op. cit.*, p. 353.

(88) *Cfr.* RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «Algunas reflexiones sobre la reforma penal», en *El Notario del Siglo XXI*, n.º 47, 2013, p. 44.

(89) *Vid.*, por todas, STS 1688/2000, de 6 de noviembre.

(90) *Vid.* STS 1599/2005, de 14 de noviembre.

realizada por el recurrente se enmarca en una pluralidad de acciones que se analiza como una unidad derivada de un único proyecto que se materializa en distintas acciones, por lo que el inicio del cómputo prescriptivo se realiza desde la finalización de la última de las acciones en cuyo plan se integraba» (91).

4.3.2 LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN (*DIES AD QUEM*)

El artículo 132.2 CP, tras la entrada en vigor de la LO 5/2010, de reforma del Código Penal, queda redactado como sigue:

«La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente (92) responsable del delito, comenzando a correr de

(91) Cfr. STS 797/1999, de 20 de mayo, FJ 5.º

(92) Al respecto, la STS 33/2005, de 13 de enero, puso de manifiesto que *«Es preciso reiterar, una vez más, que la prueba indiciaria es prueba apta para integrar la prueba de cargo suficiente capaz de provocar el derecho a la presunción de inocencia y de justificar el dictado de una sentencia condenatoria. Así lo reconoció el Tribunal Constitucional en sus sentencias 174/85 y 175/85 ambas de 17 de diciembre y lo mismo puede decirse de esta Sala de casación a partir de STS de 14 de octubre de 1986. (...) Por lo que se refiere a esta Sala II en más de un centenar de sentencias sólo en el año 2004 se ha estudiado la prueba de indicios (...). Por su parte, la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ya desde la sentencia de 18 de enero de 1978 Irlanda vs. Gran Bretaña declaró que «... a la hora de valorar la prueba, este Tribunal ha aplicado el criterio de la prueba más allá de la duda razonable. Sin embargo, tal tipo de prueba se puede obtener de la coexistencia de inferencias suficientemente consistentes, claras y concordantes o de similares presunciones de hecho no rebatidas...», doctrina que se ha reiterado en otras resoluciones, entre las que se pueden citar las SSTEDH de 27 de junio de 2000 Salman vs. Turquía; 10 de abril de 2001 Tamli vs. Turquía; y 8 de abril de 2004 Tahsin vs. Turquía.*

Por ello, de una vez por todas es preciso contar con la prueba indiciaria sin desconfianzas ni complejos.

Existen dos fuentes de conocimiento empírico de los hechos pasados: la prueba directa y la prueba de indicios o indirecta, en plano de igualdad, por ello, la prueba indiciaria no es una prueba más insegura que la directa, ni subsidiaria.

Es finalmente una prueba al menos tan garantista como la prueba directa, y probablemente más porque el plus de motivación que exige para explicitar y motivar el juicio de inferencia alcanzado para llegar del hecho base acreditado, al hecho consecuencia, actúa en realidad como un plus de garantía que permite un mejor control del razonamiento del Tribunal a quo cuando el Tribunal Superior conoce del tema vía recurso, con lo que hay un mejor y más acabado control de la interdicción de la arbitrariedad, que en relación a la prueba directa la que por mor de la inmediación se convierte en prueba de imposible fiscalización por quien no hubiera presenciado el juicio o incluso en una excusa o coartada para eximirse de deber de motivar o reducirlo a una entidad puramente formal, ello sin contar con los problemas de todo tipo que plantea la aprehensión de la realidad y la transmisión y exteriorización de ese

nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1.º Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito.

2.º No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia. Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1.ª, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia. Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis meses, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dicho plazo, el juez de instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo.

3.º A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho».

Lo más relevante después de la reforma de 2010 es el dictado de una resolución judicial que no sea de puro trámite, sino que encierre un contenido decisorio que suponga dirigir el procedimiento contra una persona determinada o determinable por unos hechos suficientemente identificados en sus coordenadas básicas y supuestamente delictivos. La redacción del art. 132 CP, además de esa esencialidad o sustancialidad que ha de ser predicable de una resolución para que se le anude esa fuerza interruptora, introduce otra exigencia más formal o exterior: su necesaria motivación, aunque sea sucinta. La exigencia

conocimiento por el testigo como se pone de relieve por parte de los especialistas en psicología del testimonio, y que pueden provocar errores judiciales...».

de una cierta motivación externa que rodee la decisión es requisito añadido para las resoluciones dictadas después del 23 de diciembre de 2010 (93).

Conforme a la nueva regulación de la prescripción, lo esencial de cara a su interrupción es el acto judicial de dirección del procedimiento. Y se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que al incoar la causa, o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito (art. 132.2.1.^a CP). La interpretación sistemática de la norma pone manifiestamente de relieve que «entre las resoluciones previstas en este artículo», que tienen la virtualidad para interrumpir la prescripción o ratificar la suspensión producida por la presentación de la querrela o denuncia en la que se atribuya a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, la más caracterizada es precisamente el auto de admisión de dicha querrela o denuncia (94).

De acuerdo con esta regulación del CP, recogida en el artículo 132.2.2.^a CP, se ha ganado en seguridad jurídica con una norma que establece que la interposición de una querrela o denuncia interrumpe el plazo de prescripción, como sostenía la doctrina del Tribunal Supremo, pero siempre y cuando en el plazo de 6 meses desde la interposición de la misma se dicte una resolución judicial motivada en la que se atribuya a una persona en concreto su presunta participación en unos hechos que puedan ser constitutivos de delito, es decir, que se admita judicialmente la denuncia o querrela (95).

En consecuencia, admitida judicialmente la querrela, e incoada una causa penal contra el querrellado por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida y no se requiere un auto adicional de imputación formal (96).

En puridad, con esta reforma de 2010 el legislador exige una resolución judicial motivada para la interrupción de la prescripción, admitiendo, no obstante, que la mera presentación de la querrela o denuncia suspenda el cómputo de la prescripción siempre y cuando el juez dicte una resolución motivada dentro de un determinado plazo. Hay autores que afirman, sin embargo, que esta reforma origina gran confusión,

(93) *Vid.* STS 794/2016, de 24 de octubre, FJ 4.º

(94) *Vid.* STS 690/2014, de 22 de octubre de 2014, FJ 4.º

(95) *Vid.* STS 690/2014, de 22 de octubre de 2014, FJ 3.º

(96) *Vid.* STS 832/2013, de 24 de octubre, FJ 2.º

pues, «se quiere servir a dos señores y no se sirve a ninguno, dañándose gravemente la seguridad jurídica» (97).

4.4 Naturaleza del ingreso extemporáneo

Admitida la posibilidad de regularizar el quinto año, una vez han transcurrido cuatro años desde la infracción tributaria cometida, esto es, una vez prescrita la infracción administrativa desde el momento de la presentación de la declaración complementaria, pero que no resulta prescrita penalmente, la cuestión controvertida se centra en dilucidar cuál es la naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita en el ámbito tributario. Cabe plantearse, en este sentido, si estamos ante un ingreso indebido, cuya devolución podía solicitarse al amparo de lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 221 LGT, o bien ante un pago irreversible (98). Al respecto, el art. 221.1.c) LGT señala, como una de las causas por las que se puede iniciar el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, ya de oficio, ya a instancia del interesado, «*que se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción*». Ahora bien, con una importante salvedad que no podemos dejar en un segundo plano, y que no es otra que la introducida por el RDL 12/2012, cuando apunta que «en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley» (99).

Así pues, tal y como tiene declarado el TS a tenor de la STS de 29 de junio de 2017 (100), la actuación de un sujeto, pretendiendo la solicitud de devolución de un ingreso realizado una vez ya había prescrito la infracción tributaria, resultaría «*contraria a sus propios actos*» y hasta «*podría calificarse como fraude de ley*», en tanto en cuanto realiza un ingreso para conseguir la exoneración de la responsabilidad

(97) Cfr. MARTÍN QUERALT, J., «Delitos contra la Hacienda Pública. Paradojas y razones para su reforma», en *Revista Tribuna Fiscal*, n.º 221, 2009, p. 9.

(98) Vid. STS 1146/2017, de 29 de junio de 2017, FJ 4.º

(99) Con gran atino nos recuerda el FJ 4.º de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de junio de 2017, ya citada, que «*con anterioridad a la modificación de la Ley General Tributaria operada por el Real Decreto-Ley 12/2012, no existía en dicha ley previsión alguna relativa a la exoneración de responsabilidad por el delito de defraudación tributaria, por lo que debía estarse a la regulación del Derecho Penal, no estando tampoco facultada la Administración para determinar si el obligado tributario había o no regularizado la situación tributaria, al corresponder efectuar dicho análisis a la jurisdicción penal*».

(100) Vid. FJ 5.º de la STS de 29 de junio de 2017.

penal, utilizando luego la literalidad del artículo 221.1 c) LGT para burlar el pronunciamiento penal, dado que el ingreso impone la apreciación por la jurisdicción penal de la excusa absolutoria, obteniendo el sujeto así la exoneración de su responsabilidad penal.

Ciertamente, lo expuesto impide que el contribuyente, al ingresar la deuda tributaria transcurridos cuatro años, pero antes de los cinco años de prescripción penal *–período del cuarto año al quinto–*, consiga además de la exoneración de responsabilidad penal, el derecho a la devolución de dichos ingresos indebidos *–si ingresa la deuda no la recuperará solicitando su devolución–*, pues la deuda tributaria ya habría prescrito tras el cumplimiento del plazo de cuatro años (101). En otras palabras, de los argumentos esgrimidos en casación, por la STS 1146/2017, de 29 de junio, se aduce que el ingreso se entiende debido, ya que fue necesario para la aplicación de la excusa absolutoria en sede penal, lo que a la postre significa que, por un lado, el hecho de solicitar por parte del contribuyente la devolución de unos ingresos de los que se aprovechó *–para obtener efectos jurídico-penales beneficiosos–*, sería ir contra sus propios actos y, por otro lado, se plantea la posibilidad de entender como de mala fe la solicitud de devolución de ingresos indebidos realizada con el fin de, una vez aplicada la excusa absolutoria, poder obtener la devolución del ingreso aplicado a tal efecto (102).

Así mismo, de manera coherente, en la actual redacción del artículo 305.7 CP se contempla la declaración de la responsabilidad civil *ex delicto* a pesar de que haya prescrito la deuda tributaria, lo que presupone que no se estima producida la regularización tributaria pese a la prescripción administrativa. Es por ello que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal (103). A este respecto, de la jurisprudencia penal se erige que, en caso de delito, se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal, surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito (104).

(101) Al respecto, *vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P., «Análisis de la «amnistía fiscal» aprobada por el Gobierno mediante el RDL 12/2012, de 30 de marzo», en *Partida Doble*, n.º 243, 2012, p. 120.

(102) *Vid.* BENÍTEZ CLERIE, P., «El «recurso del quinto año»: la corrección definitiva del ingenio», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 418, 2018, p. 17.

(103) *Vid.* CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2.ª ed. Bosch, Barcelona, 2016, p. 13.

(104) *Vid.*, por todas, la STS 1940/2000, de 18 de diciembre, que expone que «la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción».

Pues bien, a modo de conclusión, debemos indicar que la regularización tributaria durante el «quinto año» permite al contribuyente eludir el tipo del delito fiscal, que en otro caso se aplicaría. Sin embargo, dicha regularización se torna inexigible desde la óptica tributaria, toda vez que ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, amén de que la propia normativa en vigor impide la devolución al contribuyente del ingreso efectuado (105). Empero, este fenómeno de la novación de la obligación tributaria en la responsabilidad civil, jurisprudencialmente consolidada, no ha resultado pacífico en la doctrina (106).

5. EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Una vez expuestos los presupuestos necesarios para que la regularización de la situación fiscal del sujeto pasivo surta efectos en el ámbito penal como excusa absolutoria, eximiéndole de la pena que, en otro caso, le sería impuesta, procedemos a analizar ahora el alcance de dicha regularización, estudiando, por un lado, los delitos que pueden resultar afectados y, por otro lado, si es posible hacer extensión de la excusa absolutoria a terceros sujetos implicados.

procesal, sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior habida cuenta el principio de preferencia de la Jurisdicción Penal (artículo 44 L.O.P.J.). Pues bien, siendo ello así, forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito la indemnización correspondiente o «quantum» del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria» (FJ 4.º).

(105) *Vid.* SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., A vueltas con la regularización tributaria... *op. cit.*, p. 9.

(106) Así, entre otros, Falcón y Tella ha señalado que «Obviamente el problema surge por la tesis que lamentablemente se ha impuesto en la jurisprudencia penal (STS 18 diciembre 2000), según la cual en caso de delito se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito. Como he indicado en otras ocasiones, en mi opinión no existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto, la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. Pero ello obligaría a reconocer trascendencia penal a la prescripción tributaria, y no se ha querido dar este paso, lo que genera problemas artificiales como el planteado». *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R., La regularización del quinto año..., *op. cit.*, p. 3.

5.1 Alcance objetivo de la regularización tributaria: delito fiscal y delito contable

El principal ilícito penal que queda neutralizado con la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP (107) es el denominado delito fiscal, definido por la jurisprudencia como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos (108). No obstante, los efectos que alcanza la exención no se circunscriben a la responsabilidad penal del delito fiscal o de defraudación tributaria, sino que afecta también a los posibles delitos contables y a las denominadas falsedades instrumentales (109).

A tales efectos, subraya el artículo 305.4 CP que la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria *«impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria»*.

En primer lugar, las irregularidades contables aludidas, cuya tipificación se halla en el artículo 310 CP, estarán exentas de responsabilidad en tanto presenten naturaleza de actos preparatorios que, como tal, quedan absorbidos por el delito fiscal, con lo que la impunidad de éste conlleva la de aquél (110). Además, el apartado cuarto del artículo 305 CP requiere que tales irregularidades cumplan una serie de requisitos:

1) Que las falsedades documentales posean un carácter instrumental respecto de la defraudación tributaria. Tiene que darse, por tanto, una relación de medio-fin entre los tipos penales de la falsedad y del delito fiscal. Sin entrar a examinar las normas penales sobre concurso de delitos, porque no es objeto de estudio en este análisis, tan sólo apuntaremos que será suficiente con que en el caso concreto se dé esa conexión según «el plan del autor»; únicamente en este caso es

(107) Recordemos que el art. 305.4 CP comienza exponiendo que *«quedará exento de responsabilidad penal (...)»*.

(108) *Vid.* STS 2069/2002, de 5 de diciembre, FJ 2.º

(109) *Vid.* LARIO PARRA, M. J., *El fraude a la Ley Tributaria...*, *op. cit.*, p. 333.

(110) En este sentido, según el art. 8 CP: *«los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: (...) 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumadas en aquél»*.

posible una valoración unitaria del hecho en su conjunto y la exención de la pena puede alcanzar el delito medio (111).

2) Que se den exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Puede suceder, en cambio, que la irregularidad o el documento se falsee con el objeto de provocar otros delitos con independencia del delito de defraudación tributaria, en cuyo caso habría que ponderar los bienes jurídicos afectados (112).

3) Que sean previas a la regularización, quedando fuera del alcance de la excusa las falsedades tendentes al encubrimiento del delito fiscal.

En segundo lugar, en cuanto a las falsedades contables, debe tenerse en cuenta que las irregularidades de este tipo producen efectos no solo para la Hacienda Pública, sino también para terceros, pues como es sabido, los libros contables constituyen un instrumento de información societaria. La posibilidad de aplicación de otros tipos penales no se encontraría afectada por la excusa absolutoria (113).

Finalmente cabe añadir que, con arreglo a lo estatuido por la Disposición Final 5.^a CP, en el caso de que el hecho principal no rebase el límite de la punibilidad –*esto es, cuando la cuota defraudada sea inferior a 120.000 euros*– y, en consecuencia, la defraudación sea constitutiva de infracción administrativa, la exención de responsabilidad penal contemplada en el artículo 305.4 CP resultará igualmente aplicable a las irregularidades contables y falsedades documentales.

5.2 Alcance subjetivo de la regularización tributaria

Al conjugar los apartados primero y cuarto del artículo 305 CP, la extensión subjetiva de la responsabilidad penal sólo alcanza al autor de la defraudación fiscal. Así, se describe que «*el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública (...) será castigado (...) salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*».

Así pues, la discusión se limita a discernir si los efectos de la regularización por parte del obligado tributario, ya sea una persona física o

(111) Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal...*, op. cit., p. 20.

(112) Para más detalle sobre esta cuestión, vid. SOLAZ SOLAZ, E., «El delito fiscal, aspectos conflictivos», en *La Ley Penal*, n.º 20, 2005, pp. 80-100.

(113) Tal y como considera, entre otros, CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal...*, op. cit., p. 21.

jurídica, alcanzan o no a terceros o *extraneus* (inductores, cooperadores o cómplices) que hayan podido participar en el delito.

Cierto sector doctrinal otorga a la excusa absolutoria un carácter objetivo, de forma que nada se opone a que la exención de la pena pueda alcanzar también a los partícipes de un delito fiscal que finalmente es regularizado (114). Ciertamente, a juicio de Choclán Montalvo (115), partidario de la corriente doctrinal expuesta, la extensión o no de los efectos de la regularización al partícipe exige distinguir entre la naturaleza objetiva o personal del elemento excluyente de la punibilidad, mientras que las causas personales de exclusión de la pena no alcanzan a todos los intervinientes, sino a aquellos en quienes efectivamente concurra el elemento excluyente de la punibilidad. Las causas objetivas de exclusión de la punibilidad sí despliegan su eficacia igualitaria para todos los intervinientes del hecho, como sucede en el caso de la excusa absolutoria de la regularización tributaria. En opinión del autor señalado, resulta indiferente que el partícipe haya cooperado o no a la reparación, porque la excusa analizada no es una causa personal de levantamiento de la pena, sino que se refiere al hecho y, por ello, alcanza a los partícipes, hayan contribuido o no a la reparación. Además, esta solución puede obtenerse igualmente de los fundamentos subyacentes del art. 65 CP. En esta misma línea, Rancaño Martín atisba que «sin perjuicio de los problemas que plantea la posibilidad de que sea el partícipe el que pretenda la regularización de su situación tributaria, lo cierto es que habría que admitir que la regularización de la situación tributaria por parte del autor libera la pena de los partícipes y que éstos, asimismo y con independencia de la conducta del autor, podrían ampararse en la excusa absolutoria cuando regularizaran su situación tributaria» (116).

Otro sector doctrinal, en cambio, considera que la excusa absolutoria tiene un carácter subjetivo y, por lo tanto, sólo puede beneficiar al sujeto que regularice su situación tributaria (117). Afín a esta doctrina se encuentra Iglesias Río (118), para quien la regularización tributaria se configura como una causa personal de exclusión de la responsabilidad penal que, como tal, beneficia única e individual-

(114) *Vid.*, por todos, LARIO PARRA, M. J., «El fraude a la Ley Tributaria...», *op. cit.*, p. 336.

(115) *Vid.* CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal...*, *op. cit.*, pp. 21 y 22.

(116) *Cfr.* RANCAÑO MARTÍN, M. A., *El delito de defraudación tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 123.

(117) *Vid.* LARIO PARRA, M. J., *El fraude a la Ley Tributaria...*, *op. cit.*, p. 335.

(118) *Vid.* IGLESIAS RÍO, M. A., *La regularización fiscal en el delito...* *op. cit.*, pp. 105 y 106.

mente al sujeto concretamente afectado y no a los partícipes, los cuales podrán ser condenados por su participación en la comisión del delito fiscal y, en su caso, por los posibles delitos instrumentales.

La jurisprudencia, por su parte, ha reconocido que la regularización tributaria opera como causa objetiva de exclusión de la punibilidad. En este sentido, el Auto del TS de 22 de diciembre de 1995 (caso Filesa) aduce que *«introducir una limitación respecto de los partícipes no sería compatible con la prohibición de la analogía deducida del principio de legalidad (art. 25.1 CE). En efecto, toda restricción de una eximente que vaya más allá del sentido del texto importa una ampliación de la punibilidad legalmente prevista, que la doctrina moderna ha reconocido mayoritariamente como contraria a la prohibición de la analogía»*.

Ciertamente, la contribución del partícipe se regula como circunstancia atenuante en el apartado sexto del artículo 305 CP, cuando no existiendo regularización por el obligado tributario, *«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»*. Así, para el caso de que el obligado tributario haya regularizado su situación tributaria, le alcanzará la exclusión del reproche penal, aunque no haya realizado ninguna de las acciones de colaboración activa descritas en el precepto referenciado (119).

En definitiva, parece lógico y coherente posicionarse con la tesis consistente en que la regularización exoneradora de responsabilidad penal sólo resultará de aplicación en aquellos intervinientes en quienes concurra. Sin embargo, este instrumento también afectará a los partícipes, que podrán *«autodenunciarse»* –fruto del arrepentimiento postdelictivo– en la forma preceptuada para los autores del delito, reconociendo la deuda, aunque es obvio que el pago íntegro inherente a la regularización tributaria no puede ser exigible para el *extraneus*.

6. CONCLUSIONES

1. Del tenor literal del artículo 305 CP, se avala la naturaleza jurídica de excusa absoluta en la regularización tributaria, de tal suerte que no forma parte del tipo penal ni altera las reglas en materia

(119) Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal...*, op. cit., p. 23.

de consumación del delito fiscal. En efecto, la LO 7/2012 anuncia que la regularización tributaria supone *«el verdadero reverso del delito»*, de manera que *«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 como ocurre actualmente»*.

Desde una perspectiva formal, como se ha indicado, la regularización tributaria podría ser definida como *«un acto de aplicación de los tributos realizado extemporáneamente, pero con sujeción a los procedimientos legal y reglamentariamente establecidos, que tiene por objeto un hecho imponible que no fue declarado en el momento oportuno o respecto al cual la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo fue incompleta o inexacta»*. Por el contrario, desde una perspectiva material, la regularización tributaria sería *«toda actuación mediante la cual una persona física o jurídica reconoce que ha eludido el pago de una deuda tributaria ocultando su existencia a la Administración tributaria»*.

Con todo, para que la regularización tributaria produzca los efectos propios naturales de excusa absoluta, debe conjugar ambos aspectos, el material y el formal, por lo que esta regularización debe consistir en una declaración-liquidación extemporánea en la que se identifique expresamente el período impositivo al que se refiere y contenga, únicamente, los datos relativos a dicho período.

2. El texto punitivo vigente establece que la regularización requiere del reconocimiento de la deuda tributaria y su pago, como requisito dual. Y nos dice la norma que *«se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»*. Pues bien, este requisito novedoso relativo al completo reconocimiento de la deuda tributaria implica que la regularización debe corresponderse con una declaración completa y veraz, pues una pretendida regularización que incurra en nuevas manifestaciones falaces resultará ineficaz en cuanto al objetivo que se persigue.

Ciertamente, para que la regularización despliegue toda su virtualidad, esta debe ser íntegra y completa. Por tanto, no puede tener eficacia exoneradora una regularización parcial, tendente a disminuir o rebajar la cuota defraudada por debajo del límite de los 120.000 euros, dejando la ilicitud en sede administrativa. La regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que pueda producir efectos en la determinación de la pena, resulta ineficaz.

Además del completo reconocimiento y pago, se exige que el pago realizado sea de la deuda tributaria, y no de la cuota impagada, como venía ocurriendo hasta la reforma operada por la LO 7/2012.

3. Para que la regularización despliegue toda su eficacia, debe tener lugar de manera espontánea. Así, el artículo 305.4 CP establece que para que regularización tenga ese carácter tiene que llevarse a cabo dentro de unos límites temporales concretos, a partir de los cuales un comportamiento regularizador perderá su eficacia para eximir de responsabilidad criminal, o lo que es lo mismo, pueden concretarse tres causas que bloquean la regularización:

- a) La notificación de actuaciones de comprobación o investigación por la Administración tributaria.
- b) La interposición de querrela o denuncia notificada al querrelado o denunciado.
- c) El conocimiento formal de diligencias practicadas por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción.

4. La regularización responde, esencialmente, a medidas de política fiscal, dependiendo directamente de cada coyuntura económica. Es por ello que, al perseguirse predominantemente objetivos fiscales, surgen ciertas dudas acerca de la justificación de la regularización prevista en el CP que, finalmente, es acogida acudiendo a los criterios de reparación, desistimiento y arrepentimiento activo, por basarse en idénticos principios. Quizá por esta razón, en otros ordenamientos el pago de las obligaciones tributarias sólo funciona como circunstancia atenuante, aunque en España también se contempla dicha atenuación en uno o dos grados, cuando no prospere la regularización, una atenuación de la pena si el sujeto satisface la deuda tributaria y reconoce judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial.

La atenuación de la pena prevista en el texto penal será igualmente aplicable respecto de otros partícipes –*extraneus*– en el delito, distintos del obligado tributario o del autor de la infracción penal, como «premio» por su colaboración activa en 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.

5. En cuanto a la prescripción se refiere, esta comienza cuando el delito se consuma y, en consecuencia, el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado por la producción del resultado típico. El momento consumativo de este delito queda retrasado hasta que precluya para el defraudador la posi-

bilidad de regularizar. Debe destacarse que, en los casos de tributos exigidos mediante autoliquidación, se debe considerar la fecha de presentación y, en caso de omisión, la de expiración del plazo voluntario de presentación de declaraciones. En cambio, en los casos de tributos periódicos, el tipo solo debe estimarse realizado cuando haya expirado el plazo para la declaración correspondiente al último período impositivo, es decir, cuando ya ha concluido el ejercicio anual.

Los efectos de la regularización resultarán así mismo aplicables *«cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa»*.

6. El hecho de que existan plazos de prescripción diferentes, uno para la determinación de la deuda tributaria y otro para la persecución de un delito contra la Hacienda Pública, ha sido plenamente admitido por nuestra jurisprudencia sobre la base de las diferentes potestades desplegadas, la diferente gravedad, y la mayor ofensa infringida al ordenamiento jurídico.

En cuanto a la interrupción de la prescripción, resulta esencial el acto judicial de dirección del procedimiento. Y se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa, o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito. En consecuencia, admitida judicialmente la querrela, e incoada una causa penal contra el querrellado por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida y no se requiere un auto adicional de imputación formal.

7. Admitida la posibilidad de regularizar el quinto año –antes de los cinco años de prescripción penal–, una vez han transcurrido cuatro años desde la infracción tributaria cometida, esto es, una vez prescrita la infracción administrativa –pero no penal– desde el momento de la presentación de la declaración complementaria, impide que el contribuyente, al ingresar la deuda tributaria transcurridos cuatro años, consiga además de la exoneración de la responsabilidad penal, el derecho a la devolución de dichos ingresos indebidos, pues la deuda tributaria ya habría prescrito tras el cumplimiento del plazo de cuatro años.

Ciertamente, la regularización tributaria durante el «quinto año» permite al contribuyente eludir el tipo del delito fiscal, que en otro caso se aplicaría. Sin embargo, dicha regularización se torna inexigible desde la óptica tributaria, toda vez que ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.