

PABLO SÁNCHEZ-OSTIZ

Titular de Derecho penal. Universitat Pompeu Fabra

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1999

Extracto:

LA regularización de la situación tributaria, hecha posible desde junio de 1995, permite quedar exentos de responsabilidad penal a aquellos responsables de delitos e infracciones que acudan voluntariamente a poner en regla su situación con la Administración tributaria. Este trabajo describe los límites normativos de la previsión del artículo 305.4 del Código Penal, resolviendo algunas de las dudas interpretativas que el texto del Código Penal y su coordinación con la legislación tributaria plantean. Se defiende la tesis de que dicha previsión relativiza la existencia misma de los delitos tributarios, haciendo que pierdan parte de su función preventiva originaria como delitos, y que en la regularización se encuentre una vía para evitar el fraude fiscal.

Sumario:

- I. Delimitación del tema: conductas ilícitas y medios de transacción.
- II. Hacia un sistema bilateral.
- III. Medios de *regularización* por los obligados tributarios.
- IV. Medios de *regularización* por la propia Administración.
- V. Especial referencia a la regularización de la situación tributaria (art. 305.4 Código penal).
- VI. Balance final: los medios de regularización en un sistema de relaciones tributarias *bilaterales*.

ABREVIATURAS

A	Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia
AJA	Revista <i>Actualidad Jurídica Aranzadi</i>
AO	Abgabenordnung (Ordenanza Tributaria Alemana)
AP	Revista <i>Actualidad Penal</i>
AT	Revista <i>Actualidad Tributaria</i>
CE	Constitución Española
CP	Código penal español (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)
CPC	Revista <i>Cuadernos de Política Criminal</i>
CT	Revista <i>Crónica Tributaria</i>
D	Decreto
DP	Derecho penal
FJ	Fundamento Jurídico
GF	Revista <i>Gaceta Fiscal</i>
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre la Renta de Sociedades
L	Ley
LL	Revista <i>La Ley</i>
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LGT	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LO	Ley Orgánica
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
PE	Parte especial
PG	Parte general
RD	Real Decreto
RDFHP	Revista de <i>Derecho Financiero y Hacienda Pública</i>
RGI	RD 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de la Inspección de Tributos
RGR	RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RMF	Revista del <i>Ministerio Fiscal</i>
S	Sentencia
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo

I. DELIMITACIÓN DEL TEMA: CONDUCTAS ILÍCITAS Y MEDIOS DE TRANSACCIÓN

1. Tras la definición en 1977 del «delito fiscal» en nuestro sistema, son muchas las vicisitudes por las que ha transcurrido su aplicación real: la sanción efectiva con la pena de prisión de conductas defraudatorias tributarias. Si en una primera época el «delito fiscal» pudo concebirse más bien como un instrumento «técnico» de reforzamiento de la conciencia fiscal de un pueblo adormecido y abandonado en cuanto a sus deberes cívicos y sociales, la imagen que transmitieron años después los procesos efectivos -aunque no fueran tan efectivas las condenas-, fue la de que en este país ya no cabía dejar de pagar impunemente a Hacienda. En la actualidad parece asentada la conciencia de que defraudar a la Hacienda Pública puede sancionarse con la pena de prisión. Pero queda por ver si se ha asentado tal convencimiento más por considerarlo como el mal que se aplica a los casos más graves de quien se obstina en huir del Fisco, y no a la generalidad de los ciudadanos por «pequeñas» defraudaciones. La tesis que se sustenta en estas páginas parte de la idea de que los delitos tributarios se han asentado en el sistema de medios preventivos de que dispone el sistema. Pero muestra también cómo se ha visto modificada la posición del contribuyente ante la Hacienda, y en necesaria consecuencia ha variado el contenido material de estos delitos: más bien se han visto *relativizados*, al servicio de políticas tributarias más eficaces. Pero con ello llega el momento de plantearse si de verdad estamos ante un comportamiento que atente a los fundamentos mismos del orden social, y por su gravedad merezca y necesite se aplique una pena -de prisión, además de la multa proporcional- a su autor.

2. Nuestro estudio tiene por objeto el análisis de los medios previstos en la legislación española para evitar, total o parcialmente, las consecuencias derivadas de la comisión de conductas tributarias ilícitas. No nos referiremos, por tanto, en detalle a la regulación más general de los delitos contra la Hacienda Pública (arts. 305 ss. CP ¹), ni a la de las infracciones tributarias, de carácter admi-

¹ Sobre este tema, *cfr.*, además de las obras generales de la doctrina penal y tributaria, las obras más recientes: APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pamplona, 1997; BACIGALUPO ZAPATER, «El nuevo delito fiscal», en *AP*, 1995, págs. 883-893; BOIX REIG, «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», en *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1996, XX, *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código penal*, págs. 261-287; DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, Madrid, 1995; DE JUAN CASADEVALL/GARCÍA LLAMAS, en ESCUDERO, *et al.*, *Delitos societarios, de la recepción y contra la Hacienda Pública*, Barcelona, 1998, págs. 265-415 (sobre todo, recopilación de jurisprudencia); LAMELA FERNÁNDEZ, «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido», en *LL*, 1996-II, págs. 1.481-1.486; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Madrid, 1995; RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, 1997; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Pamplona, 1998; AA.VV., en *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, Madrid, 1997, donde podrán hallarse referencias más abundantes de la ya de por sí muy extensa bibliografía en lengua castellana.

nistrativo (arts. 77 ss. LGT²): temas a los que sólo realizaremos, en su caso, alguna referencia puntual. Nos centraremos, en cambio, en las peculiaridades de los medios previstos en nuestro Derecho que permiten evitar las consecuencias sancionatorias derivadas de conductas tributarias ilícitas. Nos referiremos a la *actuación de los obligados tributarios respecto a la Administración, o de la Administración respecto a los obligados, tendente a evitar, total o parcialmente, las consecuencias sancionatorias derivadas de conductas ilícitas*. En definitiva, los medios por los que al contribuyente se le permite evitar o reducir sanciones y/o penas derivadas de sus conductas tributarias ilícitas.

3. El propio Ordenamiento tributario dispone de medios para evitar dichas consecuencias sancionatorias. Estas consecuencias parten de la existencia de deberes de naturaleza tributaria que resultan infringidos. A consecuencia de ello procedería la imposición de consecuencias sancionatorias si no fuera porque precisamente para evitarlo el obligado lleva a cabo ciertos actos dotados de relevancia; pero sucede también en ocasiones que es la propia Administración quien «evita» esas consecuencias. Los deberes son fundamentalmente³ los previstos con carácter general en el artículo 35 LGT:

- «1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan por cada tributo.
2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.
3. Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal.»

² Sobre éstas, además de las obras generales de Derecho tributario y comentarios a la LGT, *cfr.* CARBAJO VASCO, F., «Nuevo régimen de infracciones y sanciones tributarias», en *AT*, 1995, págs. 1.301-1.334; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, 2.ª ed., Madrid, 1998; RAMOS GONZÁLEZ, «Comentarios sobre aspectos relevantes de la reforma de la Ley General tributaria (Ley 25/1995, de 20 de julio)», en *AT*, 1995, págs. 1.473-1.524. A pesar de referirse a la situación derivada de la reforma de la LGT en 1985, siguen siendo claves las obras de ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Madrid, 1992; y PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986.

³ Aparte, los deberes que incumben a ciertos sujetos de aportar a la Administración información, datos, etc., de terceros con trascendencia tributaria (art. 111 LGT). A éstos no se hará aquí mención expresa.

4. De esta forma, sobre el obligado tributario recaen una serie de deberes, que se concretan después en la legislación tributaria específica ⁴. Si el obligado incumple sus deberes tributarios, pero a continuación acude a hacerlo, aunque extemporáneamente, sus conductas adquieren relevancia: hablamos en estos casos de «regularización» llevada a cabo *por el propio obligado*, que vendría a incluir aquellos actos de los administrados por los que se subsana el incumplimiento inicial de los deberes tributarios (III); dentro de esta regularización adquiere especial relieve la llevada a cabo al amparo del artículo 305.4 CP, que permite incluso evitar la pena por delito de defraudación y otros conexos (V). Pero también puede la propia Administración modificar la información que el obligado aportó, o actuar frente a su omisión: hablamos en estos casos también de «regularización», pero matizando: *llevada a cabo por la propia Administración* (IV). Será conveniente con carácter previo exponer algunas peculiaridades del funcionamiento del sistema tributario en el que se enmarcan los instrumentos de regularización (II).

5. Esta materia debe entroncarse con el tema más global de la terminación convencional de los procedimientos y el arbitraje en Derecho tributario ⁵; y la transacción prevista en nuestro Derecho (arts. 1.809-1.819 Código civil). Efectivamente, podría entenderse que existe una relación jurídica más o menos incierta (*res dubia*): las eventuales y tan distintas consecuencias de la conducta ilícita del obligado tributario, por ausencia de actos debidos por su parte para determinar la deuda, o bien la determinación irregular de la misma. Para dilucidar esta *res dubia*, junto a la mera aplicación de sanciones, se ha previsto también un conjunto de actuaciones, de la Administración y del mismo obligado, para determinar la deuda, pero evitando, a la vez, consecuencias sancionatorias. De esta manera, Administración y administrado *acuerdan* dar por concluida aquella relación incierta ⁶. Pero con ello, pueden haberse evitado sanciones mayores, o incluso penas que de otra manera impondría la jurisdicción penal. En este ámbito, por tanto, el concepto jurídico de transacción no resulta extraño: existen medios jurídicos que permiten superar la situación creada por el ilícito tributario, evi-

⁴ Por ejemplo, artículos 38.1 LIS; 80.1 LIRPF; 36.1 L 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; 164.I.6.º LIVA.

⁵ Cabe apreciar una tendencia en la doctrina (*cf.* DELGADO PIQUERAS, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Pamplona, 1995; HUERGO LORA, *Los contratos sobre los actos y las potestades administrativas*, Madrid, 1998; y específicamente para el Derecho tributario, las contribuciones de diversos autores en AGULLÓ AGÜERO, *et al.*, *Convención y arbitraje en Derecho tributario*, Madrid, 1996; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, «El arbitraje en el Derecho tributario», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 167, 1997, págs. 11-44; SERRANO ANTÓN, «La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos», en *CT*, 1996, n.º 78, págs. 89-102; muy ilustrativo, desde la óptica del análisis económico del Derecho, el trabajo de PASTOR PRIETO, «Costes e incertidumbre del sistema fiscal derivados de la conflictividad tributaria», en *CT*, n.º 82/83, 1997, págs. 193-236) y legislación más reciente (de la que es muestra tanto el artículo 88 LRJPAC, como la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, artículo 77, al prever la posibilidad de alcanzar un acuerdo entre las partes «cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad.») hacia la admisión de medios por los que la actuación de los obligados ante la Administración puede estar dotada de cierta relevancia, también en lo referente a evitar la sanción por las conductas infractoras. Téngase en cuenta, sin embargo, que la propia LRJPAC (disposición adicional 5.ª), establece que lo contenido en dicha Ley resulta subsidiario para los procedimientos tributarios.

⁶ *Cfr.* MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, 1998, págs. 444-445, con referencia a la STS 16 de mayo de 1991 (A. 3705/1991).

tando las sanciones. Sin embargo, dicho concepto de transacción puede resultar inadecuado si se refiere a la deuda tributaria misma, y la responsabilidad por infracción o delito. Efectivamente, no parece que la Administración pueda fácilmente transigir en la deuda tributaria, como tampoco parece que pueda hacerlo cuando de la responsabilidad penal se trata. A pesar de ello, que el particular pueda evitar sanciones llevando a cabo ciertas conductas que la Administración tributaria le exige, se halla próximo a la figura de la transacción.

6. Los medios que analizamos en este trabajo no llegan a ser los previstos en nuestro Derecho como terminación convencional de los procedimientos administrativos⁷. El concepto de convención que late tras dicha forma de terminación del procedimiento, y la idea en sí de transacción, pueden resultar inadecuados al aplicarlos a la deuda tributaria y a la responsabilidad por conductas ilícitas⁸. Sin embargo, si la conducta tributaria ilícita deriva del incumplimiento de los deberes del obligado, pero la Administración ofrece vías para satisfacerlos adecuadamente, habría que plantearse si tiene sentido mantener a pesar de todo la responsabilidad por el ilícito. La idea, mejor que transacción, podría denominarse «regularización», término, relativamente nuevo, que resulta más frecuente en la legislación española para referirse precisamente a la evitación de sanciones e incluso penas⁹. No me parece que puedan calificarse de transacción, en sentido estricto, los medios con que cuenta la

⁷ Cfr. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, artículo 88.1: «Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.» Sin embargo, el precepto contenido en la disposición adicional 5.ª 1 de la misma Ley establece que «Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.» Dicha prescripción resulta confirmada por lo dispuesto en el RD 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (art. 1.3.º); dicho reglamento a su vez tiene sólo carácter supletorio para dichos procedimientos. El carácter supletorio parece referirse a los aspectos estrictamente procedimentales, y no a las garantías y principios de la potestad sancionatoria, materia en la que rige prioritariamente el reconocimiento de los mismos en la LRJPAC: cfr. en este sentido PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Madrid, 1998, pág. 301; LAMELA FERNÁNDEZ, «Aproximación a la reforma de la Ley General Tributaria», en *CT*, 1995, n.º 75, pág. 28. La transacción sin embargo presenta un problema distinto: el de si, una vez prevista en esta última norma, cabe para las deudas tributarias; con otras palabras: ¿puede la Administración, al amparo del artículo 88.1 LRJPAC, transigir en lo referente a los tributos? ¿y en cuanto a la responsabilidad por infracciones?

⁸ Así, claramente contrario a vincularlos con lo previsto para la terminación convencional del procedimiento, al menos para el acta de conformidad, MARTÍNEZ HORNERO, «La terminación convencional en el procedimiento de inspección de los tributos», en AGULLÓ AGÜERO, *et al.*, *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, 1996, págs. 217-218.

⁹ Aunque no sólo para dicho contenido. El término goza de aceptación en la legislación, abarcando tanto conductas de la Administración (arts. 1 y 49.2.e) RGI), como de los obligados (art. 305.4 CP y disposición adicional 14.ª L 18/1991, del IRPF), o ambas (art. 77.5 LGT; disposición transitoria 1.ª LIS y art. 81 ss. RD 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el Reglamento del IRPF). Aunque para algunos (cfr. JORDANA DE POZAS, «El proyecto de Ley de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», en *RMF*, 1995, n.º 2, pág. 76) se trate de un término carente de sentido unívoco, y resulte ajeno al Derecho penal, es empleado para expresar que partiendo de una situación dada (el incumplimiento total o parcial de deberes), se evitan sus consecuencias, sanciones o penas.

Administración (sobre todo la Inspección) para liquidar la deuda tributaria una vez que el obligado no ha cumplido lo que le correspondía, y que concluye con la imposición de sanciones pecuniarias de importe reducido precisamente porque el inspeccionado se conforma. La Inspección puede efectivamente, aplicando el Derecho, liquidar la deuda, pues es una de sus funciones; pero no está previsto en la Ley que pueda establecer *convenios* con los inspeccionados para pactar sobre su situación penal o las sanciones.

7. Pero que en la situación actual sea preferible no aplicar propiamente el carácter transactivo a los medios previstos en el ordenamiento para evitar sanciones y penas, no quiere decir que no responda a la idea de transacción. Más bien, sucede al contrario. Es ésta precisamente una tesis defendida en este trabajo: que existen ya en la actualidad medios a través de los cuales se obtienen efectos muy semejantes a los de la transacción; y que además esa situación puede aconsejar regular específicamente la transacción como un medio para la terminación de los procedimientos tributarios. Sin que por ello la transacción deba siempre y en todo caso convertirse en la vía para eludir la responsabilidad penal.

8. Lo anterior deja sin resolver el problema central que subyace a la previsión legal de la regularización: ¿estamos ante auténticas formas de *transacción*?; y también: ¿puede pactarse lícitamente en materia tributaria y de sanciones? Cabe afirmar que las previsiones que actualmente recoge nuestro Derecho encierran, cuando menos, vías para que los particulares eviten total o parcialmente las consecuencias sancionatorias de sus infracciones. Es decir, en muchos casos se trata de medios para evitar litigios futuros por medio de «prestaciones» actuales. Y en este sentido cabría entender que sí encierran medios de transacción, previstos por la propia Ley. Se salva de este modo la objeción de que, si existieran vías de pacto o acuerdo para transigir no previstas en la Ley, se atentaría contra el principio de legalidad. Dichos medios dejan a salvo la entidad de la obligación tributaria, sobre la que no hay propiamente transacción¹⁰: en efecto, que el legislador haya decidido reducir la sanción, o incluso hacer desaparecer la pena, no excluye la obligación de satisfacer la deuda tributaria, que se mantiene, aunque su modo de determinación y pago difiera de lo inicialmente esperado. La deuda tributaria misma, por razones de subordinación al interés público, queda fuera de la disponibilidad por parte de la Administración¹¹, o al menos para la terminación convencional del procedimiento requiere Decreto acordado por el Consejo de Ministros (art. 39.1 RD Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria). En este sentido, mientras no suponga en términos estrictos ceder la pretensión tributaria de la Hacienda Pública, sino sólo fijación de las consecuencias sancionatorias y/o penales, o

¹⁰ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 126-127. Más ampliamente, DELGADO PIQUERAS, *La terminación*, págs. 141-142.

¹¹ Cfr. por todos, PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 126-127, con base en el artículo 30 de la Ley General Presupuestaria 1988. Téngase en cuenta también el artículo 39 de la Ley General Presupuestaria.

su supresión, podría mantenerse el término *transacción* ¹². Si en este contexto no se emplea, es porque la palabra regularización comienza a gozar de aceptación para referirse precisamente al efecto de restablecer la situación tributaria, evitando con ello sanciones y penas.

9. Este fenómeno puede ponerse en relación con los principios que inspiran nuestro sistema tributario: igualdad y progresividad, como condiciones para el «sistema justo» ¹³. Más en concreto, los medios de transacción, allá donde existen, pueden servir para el cumplimiento de otros fines de la política general: particularmente, eso sucede con finalidades de eficiencia del sistema tributario, que han prevalecido sobre consideraciones de necesidad de pena. En la legislación más reciente puede decirse que existe tendencia a otorgar relevancia a la actuación de los obligados ante la Administración de Hacienda ¹⁴. Junto a ello, la eficacia y virtualidad de los medios de transacción no puede llevar a ignorar que están en juego la potestad tanto tributaria, como sancionadora de la Administración. Por esta razón, ya la transacción en materia tributaria encierra problemas si afecta a la deuda misma ¹⁵, o a la potestad de imponer sanciones. Más nítido resulta todavía cuando lo que está en juego es la potestad sancionadora *penal* en sentido estricto, por delitos. En este sentido, puede deducirse del artículo 4 CP la necesaria aplicación de la Ley por comportamientos típicos, sin que pueda excepcionarse por estimar el juez que la conducta no debiera ser castigada. Por tanto, no cabe transigir en Derecho penal con la determinación o falta de determinación de la responsabilidad penal. Para la potestad sancionadora de la Administración parece posible en la medida en que su ejercicio puede responder al cumplimiento de otros objetivos de la política (tributaria) ¹⁶, y siempre que no

¹² Pero tampoco se trataría de una terminación convencional en sentido estricto de las previstas ahora en el artículo 88 LRJPAC, sino más bien de un medio para evitar el todo o parte de las consecuencias sancionatorias y/o penales, previsto *ex lege*. Aquí, efectivamente, se evitan las consecuencias punitivas, pero no la deuda tributaria, que deberá en cualquier caso satisfacerse.

¹³ Así, *ex* artículo 31.1 CE: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad.» Por su parte, la LGT (art. 3) dispone: «La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.», añadiendo en su artículo 4: «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.» Precisamente esta fuente constitucional lleva a DELGADO PIQUERAS, *La terminación*, pág. 141, siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, a restringir mucho la figura de los convenios tributarios; *cfr.* también GARDE ROCA, «Presentación» a AGULLÓ AGÜERO, *et al.*, *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, 1996, págs. 15-16.

¹⁴ *Cfr. supra*, nota 5, para los medios de convención y arbitraje.

¹⁵ Así, SIMÓN ACOSTA, *El delito*, pág. 116, aunque en otro contexto (la fijación de la deuda tributaria por la jurisdicción penal).

¹⁶ Lo cual debería llevar a replantear en la doctrina la inveterada cuestión de la no existencia de criterios cualitativos entre infracciones (administrativas) y delitos (penales). Lo ha planteado SILVA SÁNCHEZ, «Introducción. Necesidad y legitimación de la intervención penal en la tutela de la ordenación del territorio», en DE LA MATA BARRANCO (ed.), *Delitos contra el urbanismo y la ordenación del territorio*, Oñati, 1998, págs. 23-26 (*cfr. ibidem* referencia también a TORÍO LÓPEZ), en particular, pág. 24, donde propone recurrir a criterios valorativos. Más recientemente, *cfr.* SILVA SÁNCHEZ, *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, Madrid, 1999, págs. 103-107.

suponga «convenir» lo referente a la sanción ¹⁷. Más aún, si la no aplicación de sanciones reporta en cualquier caso el ingreso -incluso superior al inicialmente debido- sin incurrir de forma necesaria en una presunción de culpabilidad del obligado tributario.

II. HACIA UN SISTEMA BILATERAL

1. En nuestro sistema no existen medios expresamente regulados en la Ley para llegar a una *transacción* en sentido estricto entre los obligados tributarios y la Administración. Pero sí existen a lo largo de la legislación tributaria preceptos que otorgan relevancia a la conducta de los obligados, para evitar consecuencias sancionatorias (penas o sanciones). En concreto: a) Pueden los obligados dirigir a la Administración consultas sobre el régimen, clasificación o calificación tributarias. Dichas consultas vinculan a la Administración en ciertos casos (*cf.* arts. 3.a], 9 y 25.2 LDGC y 107.2 LGT); y cuando no vinculan, no dan lugar sin embargo a responsabilidad si se sigue lo establecido en la consulta en cuestión (*cf. ibídem*). Existe, por otra parte, la posibilidad de que los obligados dirijan a la Administración propuestas de valoración de operaciones efectuadas (*cf.* art. 16.6 LIS ¹⁸). Quedan, finalmente, otras vías para que el obligado acuerde con la Administración algunos extremos de la determinación de su obligación tributaria (por ejemplo, *cf.* art. 5 LIS, para los planes de amortización) ¹⁹. En estos casos no nos hallamos ante medios que reporten transacción o regularización en sentido estricto, pero sí de medios que permiten a los obligados obrar al amparo del Derecho, y evitar las eventuales sanciones. No cabe desconocer que la propia disposición del sistema tributario se orienta crecientemente a otorgar relevancia a esas conductas previas, por las que se acaba *acordando* con los contribuyentes la dimensión de la obligación tributaria. Ello es muestra de una «nivelación» de los deberes tributarios: no sólo se exigen al obligado prestaciones, sino que se concede también relevancia a sus conductas activas previas.

2. b) Todavía por lo que se refiere a conductas ilícitas puede el obligado evitar su responsabilidad. Las conductas más graves contra la Hacienda Pública se hallan definidas en el Código penal. Constituye delito, tanto la defraudación tributaria (incluida la que afecte a las Haciendas Comunitarias), sancionada con pena privativa de libertad de uno a cuatro años, y multa de hasta el séxtuplo de lo defraudado, como las omisiones/irregularidades en la contabilidad, sancionadas con arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses ²⁰. La Ley General Tributaria prevé, además,

¹⁷ *Cfr.* HUERGO LORA, *Los contratos*, pág. 348.

¹⁸ *Cfr.* MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, 1998, págs. 444-445; vía error: págs. 571-572.

¹⁹ Señala DELGADO PIQUERAS, *La terminación*, págs. 138-139, cómo los convenios fiscales entre Administración y particulares parecen ya superados, al responder más bien al modelo de sistemas tributarios imperfectos. Descriptivo de los antecedentes, GARDE ROCA, en AGULLÓ AGÜERO, *et al.*, *Convención*, pág. 14.

²⁰ Existe, por otra parte, una falta en esta materia, prevista sólo para la defraudación a las Haciendas comunitarias, en cuantías entre 4.000 y 50.000 ecus. Dicha previsión rompe absolutamente con lo que era habitual en nuestro sistema: delitos (castigados con penas) e infracciones (administrativas, con sanciones). La introducción de faltas puede traer

una serie de infracciones (graves y simples), de carácter defraudatorio, de incumplimiento de deberes, etc., y sanciones específicas. El sistema español de infracciones se halla así vertebrado por dos cuerpos de conductas: el penal y el administrativo-tributario; dos textos legales: el Código penal y la Ley General Tributaria; y, con ello, dos jurisdicciones: la penal y la administrativa²¹. El criterio básico de distinción entre infracción y delito viene determinado, para las infracciones de defraudación, por la cuantía (15.000.000 pesetas); o bien, por la entidad del deber infringido, sobre todo para infracciones no defraudatorias. Debido a esta configuración, el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública presenta inevitablemente conexiones e interferencias con el procedimiento tributario. En particular estas conexiones se aprecian en la previsión del *ne bis in idem* (con prioridad de la jurisdicción penal²²); con la consiguiente interrupción del procedimiento tributario en cuanto se aprecian hechos que pueden ser constitutivos de delito (no existe pre-judicialidad administrativa: los órganos de la Administración tributaria deben abstenerse de continuar cualquier procedimiento de inspección²³, una vez percibidos hechos que puedan constituir delito²⁴); y en la relevancia de los hechos probados en vía penal para la eventual reanudación en vía administrativa (si no se condenó finalmente por delito, se tendrán en cuenta como probados a efectos de las eventuales sanciones²⁵). El Ordenamiento

consigo algunas disfunciones que no es posible ahora analizar aquí. *Cfr.* en sentido crítico, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (dtor.)/MORALES PRATS/VALLE MUÑIZ (coord.)/PRATS CANUT/TAMARIT SUMALLA/GARCÍA ALBERO, *Comentarios al Código penal*, Pamplona, 1996, pág. 1393 (*cfr.*, el mismo, «Los efectos penales de la regularización tributaria en el código penal de 1995», en GÓMEZ COLOMER/GONZÁLEZ CUSSAC (coords.), *La reforma de la Justicia penal. Estudios en homenaje al prof. Klaus Tiedemann*, Castellón de la Plana, 1997, pág. 58).

- 21 En particular, la económico-administrativa, primero; y la contencioso-administrativa, después. La LDGC ha establecido, frente a lo que hacía el antiguo artículo 81.3 LGT, que las sanciones tributarias no resultan ejecutables hasta que adquiera firmeza la vía administrativa (y da con ello nueva redacción al art. 81.3 LGT).
- 22 En concreto, según lo dispuesto en el artículo 77.6 LGT: «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados.» *Cfr.* también artículos 10 RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y 66 RGI. Todo ello se encuentra en consonancia con la previsión efectuada en la LRJPAC, artículos 133 y 137.2.
- 23 Efectivamente, el artículo 10.1 RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, dispone que «En los supuestos en que las acciones u omisiones realizadas, pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme...». Por lo que se refiere al delito contable tributario y las peculiaridades y diferencias en cuanto a la actuación administrativa -puesto que una norma posterior, el artículo 66.2.II RGI 1986, establece que la Inspección deba liquidar en casos de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contable tributario-, *cfr.* SÁNCHEZ-OSTIZ, *El delito contable tributario*, Pamplona, 1995, págs. 633-634.
- 24 *Cfr.* LAMELA FERNÁNDEZ, en *CT*, 1995, n.º 75, pág. 29: cuando la Administración tributaria tiene constancia de hechos que pueden ser constitutivos de delito, puede sin embargo retener el expediente y calificarlo como infracción, en lugar de como delito: así al menos, si percibe que a pesar de rebasar la cuantía típica, no se dan todos los elementos para sancionar como tal. La contestación (citada *ibídem*) de la Fiscalía General del Estado a la comunicación del Fiscal Jefe del Tribunal Superior de Justicia de Valencia viene a reconocer la capacidad de la Administración tributaria para valorar si se dan o no todas las circunstancias necesarias para sancionar por delito y por tanto para suspender el procedimiento.
- 25 *Cfr. ibídem* artículos 77.6.III LGT; 66.2.III-IV RGI; 10.4 RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

tributario sí ha dispuesto algunos medios por los que lograr la impunidad por infracciones y delitos. Se trata, sobre todo, aunque no únicamente, de la regularización prevista en el Código penal (art. 305.4). Pues bien, a la vista de esta configuración del sistema y procedimiento, los medios de regularización permiten ya en fase administrativa evitar sanciones o bien el inicio de la fase penal ²⁶.

3. c) Pero también en fase penal, es decir, iniciado ya un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, cabe reducir, incluso muy sustancialmente, la pena que pudiera imponerse. Y ello por la previsión en el Código penal de algunas circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal (confesión y reparación: art. 21 CP). Tal como están reguladas, no parece que se impida su extensión a las conductas del obligado tributario que tras haber cometido un delito pretende reparar. Con ello, la deuda tributaria finalmente se verá satisfecha (si se da inicio al proceso por delito tributario, es la jurisdicción penal la que, junto a la sanción, procede a fijar la cuantía de la deuda tributaria ²⁷), y la responsabilidad penal reducida.

4. En definitiva, a la vista de la fisonomía adquirida por el procedimiento de gestión e inspección ²⁸, cabe llevar a cabo conductas de regularización ya en la *fase anterior al inicio de la inspección* por la Administración tributaria: es decir, infracciones y delitos ya cometidos, pero no inspeccionados. Lo mismo vale *mutatis mutandis* para el conocimiento de los delitos por la jurisdicción penal, sin que intervengan los Servicios de la Inspección. Precisamente en estos casos es donde

²⁶ Y ello aunque no existe prejudicialidad administrativo-tributaria en esta materia: *cfr.* COLLADO YURRITA, *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia, 1996, págs. 46-48 y 50. El «delito fiscal» previsto en nuestro sistema en 1977 (art. 319 CP entonces vigente) partía de la necesaria prejudicialidad tributaria. Pero la misma fue considerada un defecto estructural que había que superar si se deseaba ganar en eficacia, como efectivamente se hizo desde la reforma de 1985. Cabría cuestionarse si la existencia de la prejudicialidad podría contribuir a la convención y el pacto, antes de terminar la vía administrativa sin dar comienzo a la penal en sentido estricto: se incrementarían en dicha fase al menos las posibilidades de transigir y llegar a convenios con el obligado.

²⁷ Aunque, en función de lo dispuesto en el artículo 10.5 RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, tras la sentencia (penal), debe la Administración tributaria proceder a practicar las liquidaciones, sobre la base de los hechos probados. Que una vez concluido el procedimiento penal, con sentencia condenatoria, deba el tribunal penal fijar la cuantía de la deuda tributaria es cuestión que parece clara hoy día a la jurisprudencia: tras unas primeras resoluciones vacilantes en esta cuestión, se inclina por entender que es la jurisdicción penal quien debe fijar la deuda tributaria, al resolver la cuantía de la responsabilidad civil. *Cfr.* al respecto SIMÓN ACOSTA, *El delito*, págs. 115-120, mostrándose en contra de este proceder, por considerar que se confunde obligación derivada de daño con deuda tributaria, entre otros argumentos. A favor de tal proceder, en cambio, DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, págs. 44 y 72.

²⁸ El procedimiento tributario previsto originariamente en la LGT de 1964 partía de la iniciación del procedimiento, que sería seguido por actuaciones administrativas de liquidación (provisional, y luego definitiva, previa comprobación). Sin embargo, en las leyes reguladoras de los diferentes tributos se prevén modalidades de gestión que difieren del modelo originario, hasta convertirse en la regla general (en la actualidad, sólo los impuestos aduaneros, de entre los estatales, se ajustan a aquel procedimiento; se exige en algunos tributos locales; y es opcional en el de Sucesiones y Donaciones: artículo 34 L 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y artículos 86-89 de su Reglamento). Sobre los rasgos fundamentales de esta evolución *cfr.*, entre otros, CASADO OLLERO, en AA. VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, 1990, págs. 378-388; FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, I, Madrid, 1998, págs. 482-483; PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 194 y 211-212; MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, págs. 384-386.

encuentra sentido la denominada «regularización tributaria», sea por delito, sea por infracción administrativa. Pero cabe también que el obligado durante la fase de inspección -y aun iniciado ya el proceso penal-, pueda reducir o evitar su responsabilidad. Las posibilidades que ofrecen los Ordenamientos tributario y penal permiten afirmar que en nuestro Derecho el obligado dispone de medios abundantes para evitar o reducir las efectivas consecuencias sancionatorias.

5. Lo anterior explica que en nuestro Derecho los medios de regularización y rectificación han sido previstos tanto en el Derecho penal, como en el tributario en sentido estricto. Efectivamente, el CP ha incorporado una previsión expresa de la llamada regularización, que permite evitar la pena, por muy grave que haya sido el delito cometido. Pero la misma tiene lugar a la vez que paralelamente ha tenido lugar una reforma en el sistema de gestión e inspección²⁹ con el fin de otorgar relevancia a ciertos actos de los obligados³⁰. Puede afirmarse que ha sido la política tributaria la que ha ido abriendo camino a los medios de regularización, hasta el punto de condicionar la política criminal, y conducir a que el CP la previera. Y dicha política fiscal ha conducido, como fácilmente cabe constatar, a que la relación tributaria no pueda concebirse ya como mera exigencia unilateral de prestaciones económicas a los administrados, sino que ha ido configurándose progresivamente como una relación bilateral, en donde a unos deberes con anclaje constitucional, les siguen unas garantías y derechos de no menor fundamento³¹. El panorama conduce inevitablemente a que el sistema tributario se decante progresivamente hacia el otorgar relevancia a conductas de los obligados respecto a la Administración tributaria.

6. Esta bilateralidad, que la historia reciente del sistema tributario ha generado en nuestro país, lleva a plantearse que posiblemente los medios a través de los cuales se evitan sanciones y penas no sean meras concesiones, beneficiosas para ambas partes. Tampoco parece que se trate de excepciones en un sistema de aplicación estricta de la legislación tributaria para la exigencia de los tributos³². Parece más bien que como dichos medios se han definido al ritmo creciente de la relevancia que ha ido adquiriendo la posición del obligado tributario, por un lado, y la reparación del

²⁹ La evolución del régimen del procedimiento de gestión ha llevado consigo un incremento de funciones liquidadoras por parte de los órganos de la Inspección, como también la asunción de funciones comprobadoras por parte de los órganos u oficinas de gestión (cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso*, I, págs. 484 y 511; PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 213, 220-221 y 269-270; MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, págs. 387, 390 y 393).

³⁰ No puede ignorarse que en nuestro sistema, las sucesivas reformas en materia de delitos contra la Hacienda Pública han venido acompañadas de consiguientes reformas en materia de infracciones (sobre todo, en la LGT) y procedimiento (en los diversos tributos). Los aspectos reformados del procedimiento pueden condicionar en cierto modo la efectiva vigencia de los delitos contra la Hacienda Pública; más todavía si se tienen en cuenta las diversas posibilidades de regularización que el sistema prevé.

³¹ Lo resalta GARDE ROCA, en AGULLÓ AGÜERO, *et al.*, *Convención*, pág. 9, a propósito de lo previsto en el artículo 88 LRJPAC para la terminación convencional de los procedimientos.

³² En el planteamiento de la doctrina administrativista que ha analizado la figura de la terminación convencional de los procedimientos, en nuestro país y en el extranjero, se acude a la idea de que el Estado social, frente al del liberalismo, debe dar entrada a medios que incorporen la actuación de los particulares: cfr. DELGADO PIQUERAS, *La terminación*, págs. 151 ss., con referencias.

autor en Derecho penal, por otro, cabe esperar en el futuro un reconocimiento todavía mayor de las conductas de los obligados. Partimos de la hipótesis de que, aunque no estemos ante medios expresamente denominados transactivos, o definidos con tal carácter directo en la legislación tributaria, cabe en la práctica llegar a los efectos jurídicos de tales medios para las partes implicadas a través de las vías de regularización. Si se prueba esta hipótesis, habría que plantear la conveniencia de regular expresamente la transacción.

III. MEDIOS DE REGULARIZACIÓN POR LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

1. Como ya hemos dicho, existiendo una serie de deberes que sobre el obligado tributario recaen, si éste los incumple³³, incurre en responsabilidad, penal o administrativa, según el caso. En concreto, se producirá si omite la declaración-liquidación, o presenta una incorrecta, falseada, etc., o la presenta pero no efectúa el pago, etc. Incurriría entonces en responsabilidad, porque dichas conductas constituyen delitos e infracciones. Para evitar tal responsabilidad, puede llevar a cabo actuaciones de «regularización». Si éstas se producen según establece la legislación tributaria, el obligado evitará las eventuales sanciones e incluso la pena. Veamos cómo puede producirse.

2. i) La declaración-liquidación presentada por el obligado tributario da inicio al procedimiento de gestión en aquellos tributos que la exigen, que son casi todos los que rigen en la actualidad en nuestro sistema³⁴. En la misma se incluye la declaración de información que fundamenta el hecho imponible, seguido de determinación de la suma a pagar y el pago consiguiente³⁵. Los hechos declarados por el obligado gozan de una presunción de certeza³⁶: para su rectificación se hace preciso presentar una declaración, que ha venido a denominarse «complementaria», que incorpore hechos nuevos. Por tales declaraciones se entienden aquellas que parten de la iniciativa del obligado, sin ser requerido previamente por la Administración, para rectificar la información aportada inicialmente, o incluso para subsanar el incumplimiento del deber de presentar la liquidación³⁷. Mediante dicho

³³ Esta exposición, que parte de la idea de deberes tributarios que sobre el particular recaen, estimo que conduce a apreciar tras el delito tributario de defraudación una conducta omisiva -a pesar de las conductas inequívocamente «activas» que posiblemente se lleven a cabo para defraudar-: *cfr.* en este sentido BACIGALUPO ZAPATER, en *AP*, 1995, n.º 45, págs. 885-886; en idéntico sentido, el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO (dtor.), *Código penal. Doctrina y Jurisprudencia*, Madrid, 1997, págs. 3.095 y 3.102; y el mismo (dtor.), *et al.*, *Curso de Derecho penal económico*, Madrid, 1998, pág. 215, que considera como omisivas las modalidades de elusión del pago y disfrute indebido de beneficios fiscales: no es posible abordar ahora esta interesante cuestión, que va más allá del mero carácter omisivo del *no pagar o no presentar* la declaración, sino que conecta el delito tributario con la infracción de un deber.

³⁴ *Cfr. supra* nota 28.

³⁵ La deuda tributaria se hace exigible, por ministerio de la Ley, sin necesidad de que medie requerimiento expreso alguno, al término del plazo establecido reglamentariamente (*cfr.* art. 126.2 LGT). Pero las posteriores actuaciones administrativas pueden dar lugar a nuevas liquidaciones y con ello a variaciones en la liquidación correspondiente. *Cfr.* PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, pág. 219.

³⁶ *Cfr.* MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, págs. 418-419.

³⁷ *Cfr.* PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, pág. 239.

instrumento puede efectivamente rectificarse una declaración-liquidación que contenga errores, información falseada, como puede también subsanarse su omisión inicial. La legislación tributaria prevé, desde 1995, la posibilidad de que vencido el plazo de cumplimiento voluntario de la obligación de pago, se efectúe éste, evitando así la eventual responsabilidad por sanciones, aunque el pago resulta incrementado ³⁸. En efecto, el artículo 61.3 LGT vino a acoger -según la nueva redacción dada por la L 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT- una solución que ya su antecesor (art. 61.2, según redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986) había suscitado: la eficacia de los ingresos realizados fuera de plazo y sin requerimiento previo en cuanto a las posibles sanciones o incluso penas ³⁹. La actual regulación prevé que los ingresos ⁴⁰ espontáneos ⁴¹ y extemporáneos dan lugar a recargo de la deuda, incluido el interés de demora, pero se evitan las sanciones que en su caso pudieran proceder. Evita también la posible responsabilidad penal que se derivara por delito tributario ⁴².

³⁸ Ha señalado la doctrina cómo los recargos (al menos los más elevados) previstos en la legislación encierran naturaleza sancionatoria (cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso*, I, pág. 472), a pesar del pronunciamiento de la jurisprudencia constitucional (STC de 13 de noviembre de 1995 -existe un resumen de la misma: GASCÓN CATALÁN, en *CT*, 1996, n.º 77, págs. 137-141) en el sentido de que algunos de dichos recargos no poseen naturaleza de sanción: cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 241-242.

³⁹ El antiguo artículo 61.2 LGT había planteado, antes de la previsión expresa en nuestro Ordenamiento de la regularización tributaria, la posibilidad de dar relevancia en cuanto a sanciones y penas a la intervención del obligado tributario que extemporánea y espontáneamente procedía a ingresar la deuda correspondiente. Cuando no existía la regularización que actualmente prevé el artículo 305.4 CP, resultaba sumamente difícil basar en la misma incluso la posibilidad de atenuar la pena: cfr. al respecto *in extenso*, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 108-123; con referencias jurisprudenciales de la evolución de la cuestión, cfr. APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, págs. 341-355; un completo estudio de la cuestión en MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, págs. 1.387-1.393 (cfr., en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, págs. 49-57). La cuestión se hallaba vinculada a su vez con la previsión, al amparo de la LIRPF entonces vigente, de una específica modalidad de regularización en ciertos supuestos (disposiciones adicionales 13.ª y 14.ª): cfr. *ibídem*.

⁴⁰ Si se produce una declaración, extemporánea o no, pero no seguida de ingreso, el Derecho prevé el procedimiento de apremio para el pago de la deuda. La previsión, por tanto del artículo 61.3 LGT, se refiere a los casos de *ingreso* fuera de plazo. Las declaraciones-liquidaciones presentadas en tiempo, pero no seguidas del abono del pago, no se incluyen en principio en dicho supuesto y sí en el párrafo II del mismo como referido a la aplicación de los recargos (cfr. arts. 126 ss. LGT). Sobre las declaraciones que abarca dicha previsión, cfr. BALLARÍN ESPUÑA, «Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria», en *CT*, 1997, n.º 82-83, págs. 51 y 55; la misma, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Madrid, 1997, *passim*.

⁴¹ Si existe requerimiento administrativo, dispone el artículo 127.1 la imposición de un recargo del 20 por ciento. Dicho recargo es compatible con el de apremio (arts. 127.1 y 61.3.II LGT).

⁴² Efectivamente, la regularización de la situación tributaria, prevista en el Derecho penal, puede llevarse a cabo por la vía definida en los artículos 61 y 127 LGT. Se trata de dos grupos de normas de ámbitos y finalidades distintas. El primero, el Código penal, cuyo artículo 305.4 tiende a evitar la pena si el obligado tributario rectifica su situación. Y el segundo, la Ley General Tributaria cuyos respectivos preceptos, ubicados en sede de «pago» y «deuda tributaria», pretenden describir el modo de fijar la deuda en casos de cumplimiento extemporáneo, es decir, posterior a un incumplimiento. Sobre las diferencias entre la regularización «tributaria» y la «penal», cfr. RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, págs. 117-118, pero lo basa en argumentos gramaticales y sistemáticos de la definición legislativa de la regularización, con lo que no estoy de acuerdo: entiendo más bien que la vía para regularizar al amparo del artículo 305.4 CP es la definida en el Derecho tributario, en el que lo previsto en el artículo 61 LGT, será muy relevante, pero no lo único aplicable, sino que lo será también todo lo dispuesto en el sistema para la determinación y exigencia de la deuda. Por eso, no veo esencial para obtener los efectos penales, el pago. Esta distinta naturaleza de las normas en cuestión permite afirmar que los efectos «penales» de exención de responsabilidad podrían tener diferentes requisitos a los exigidos por la legislación tributaria. Por su parte, LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1.483, resalta cómo no puede entenderse el precepto del artículo 305.4 como mera traslación de lo previsto en el artículo 61.3 LGT.

3. De este modo, el obligado tributario que -fuera de plazo⁴³, y sin que exista requerimiento de la Administración tributaria⁴⁴- acude a ingresar, o meramente a declarar, podrá evitar la responsabilidad por infracciones y delitos cometidos⁴⁵. Dichas declaraciones complementarias constituyen, en principio, el instrumento técnico para llevar a cabo la regularización de la situación tributaria prevista en el Código penal⁴⁶, aunque no impide, según entiendo, que se regularice por otros medios. Dado el interés específico que esta materia encierra, la abordaremos *infra* con más extensión (V). Baste ahora con señalar que sólo es posible la regularización cuando tiene lugar antes de la comunicación al obligado del inicio de actuaciones inspectoras o penales (debe ser voluntaria o espontánea). Plantea numerosas cuestiones que serán abordadas entonces.

4. ii) La declaración complementaria antes referida presupone que no se ha dado comienzo al procedimiento de Inspección. Iniciado éste, cabe sin embargo al obligado tributario evitar algunas consecuencias de sus comportamientos infractores⁴⁷. Efectivamente, practicada la inspección, y extendida el acta, con la propuesta de liquidación efectuada por el Inspector actuario, puede ésta ser aceptada en su integridad por el obligado tributario, mediante la llamada «acta de conformidad»⁴⁸. La naturaleza de dichas actas es debatida⁴⁹ en la doctrina (se discute si se trata o no de una confesión extrajudicial)⁵⁰. En lo que ahora nos interesa, cabe señalar dos aspectos⁵¹. Por una parte, dicha

⁴³ No planteo ahora la cuestión, suscitada en la doctrina española sobre el momento consumativo del delito de defraudación. Para algunos autores, la necesidad de un acto administrativo de liquidación desplazaría la consumación a tal instante: *cfr.* la cuestión en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 111-114, que se muestra contrario a tal criterio (*ibídem*, págs. 111 y 150-159).

⁴⁴ Aunque en la práctica dichos requerimientos por parte de la Administración existen, sin que por ello se impida la posibilidad de acogerse a lo previsto en tales preceptos: *cfr.* MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 533.

⁴⁵ Si se trata de declaraciones todavía dentro del período voluntario, la rectificación por el obligado le exime de responsabilidad penal por la eventual defraudación (*cfr. infra* V). Cabe plantear si quedarían igualmente exentas las falsedades y las irregularidades contables efectuadas, como sucede en las extemporáneas: extiende la exención, argumentando *a fortiori* desde el artículo 305.4 CP, FENELLÓS PUIGSERVER, «El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código penal», en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 65.

⁴⁶ Así, PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 293 y 308.

⁴⁷ Destaca la relevancia del acta de conformidad desde el punto de vista de los medios de transacción, MERINO JARA, en VV.AA., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Valladolid, 1996, pág. 388.

⁴⁸ El origen de esta práctica puede verse en las llamadas «actas de invitación» que en nuestro país se elaboraban a partir de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927: en ellas se hacía constar «la conformidad del contribuyente a la rectificación de su situación tributaria, propuesta por la Inspección, sin sanción tributaria alguna.»: *cfr.* MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 388 (cursiva añadida). Sobre esta cuestión, y su evolución hasta la configuración actual de los órganos de Gestión e Inspección, *cfr. ibídem*, págs. 388-390.

⁴⁹ *Cfr.* MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 507.

⁵⁰ Las mismas plantean, a su vez, problemas en cuanto a la notificación y recurso: *cfr.* artículos 55.1 RGI y 9.3.II RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

⁵¹ Por supuesto que el pago extemporáneo puede tener efectos en otros ámbitos, de no menos importancia. Concretamente, si el pago tiene lugar una vez iniciadas actuaciones de investigación que resultan conocidas al obligado, no cabe la exención de responsabilidad penal, pero la misma puede atenuarse al amparo del artículo 66 CP: *cfr.* en este sentido SIMÓN ACOSTA, *El delito*, pág. 113. Sobre este tema, *cfr. infra*, párrafo 6.

conformidad consigue para el obligado la rebaja sustancial⁵² del importe de las sanciones que en su caso procedan^{53, 54}. Por otra parte, las actas de conformidad podrían dar lugar a que los hechos reflejados en el acta⁵⁵, que puedan ser considerados tanto infracción simple, como delito contable tributario, acaben siendo calificados como infracción, y sancionados como tal. A dicha consecuencia puede llegarse si se tiene en cuenta que existen infracciones simples en la LGT (art. 83.3) cuya definición es muy próxima a la empleada para los correspondientes delitos⁵⁶. Lo previsto en el artículo 66 RGI, en cuanto a los procedimientos a seguir caso de apreciar la Inspección indicios de delitos contra la Hacienda Pública, al diferenciar el procedimiento según se trate de conductas defraudatorias (art. 66.2.I RGI) o contables (art. 66.2.II RGI), permite entrever que dichas actas de conformidad pueden recaer sobre hechos ilícitos cuya calificación fácilmente se reconduzca a la de infracción, evitando en cambio la de delito (sobre todo el contable)⁵⁷.

⁵² Críticamente sobre esta rebaja, por entender que pone en peligro la tutela judicial efectiva, FERREIRO LAPATZA, *Curso*, I, pág. 471.

⁵³ En un 30 por 100, según dispone el artículo 82.3 LGT. Lo que comenzó siendo un criterio de graduación de las sanciones aplicables (cfr. MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 559, cuya conformidad con la Constitución fue reconocida por el propio Tribunal Constitucional: STC 26 de abril de 1990, FJ 7.º), ha pasado a ser una forma de condonación automática (así la denomina MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones*, págs. 356-362). Sobre su operatividad, cfr. CARBAJO VASCO, F., en *AT*, 1995, pág. 1.319; RAMOS GONZÁLEZ, en *AT*, 1995, pág. 1.496.

⁵⁴ Además, el artículo 31.4 RGI prevé que la «interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras [lapso superior a seis meses], por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a)... b) Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.» Sobre esta disposición, cfr. APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, págs. 327-330.

⁵⁵ Conviene conocer cuál es el valor probatorio de dichas actas de conformidad: éstas vinculan al obligado inspeccionado, que sólo podrá rectificar su contenido fáctico alegando que incurrió en error de hecho (cfr. arts. 116 LGT y 62.2.II RGI), mientras que las calificaciones jurídicas son perfectamente atacables y revisables (arts. 117 LGT y 60 RGI, según entiende la jurisprudencia: cfr. MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, págs. 510-511). De este modo, la conformidad expresada al acta de la Inspección cierra la revisión de los hechos salvo que se trate de un error de hecho; pero no impide en cambio la confrontación de las normas jurídicas, y con ello de la regularización propuesta, puesto que, en virtud del artículo 60.2 RGI, al acta de conformidad sigue la liquidación, de forma tácita, según la propuesta en ella contenida: se convierte en liquidación si en el plazo de un mes el Inspector-Jefe no acuerda otra cosa. Cfr. más extensamente, COLLADO YURRITA, *La actuación*, págs. 145-165; críticamente sobre las trascendencia probatoria a efectos penales, MARTÍN LÓPEZ, «Aspectos procesales del delito contra la Hacienda Pública», en ARROYO ZAPATERO/TIEDEMANN, *Estudios de Derecho penal económico*, Cuenca, 1994, pág. 230.

⁵⁶ Sobre las relaciones y diferencias entre las conductas constitutivas de infracción y delito, cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, págs. 361-373.

⁵⁷ Es claro, sin embargo, que las actas de conformidad no impiden que efectivamente lo que se califica en principio como infracción simple, sea después rectificado por el Inspector-Jefe (según se prevé en el art. 60.2 RGI), pero no resulta aventurado pensar que fácilmente se mantendrá lo recogido en el acta de conformidad. La Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria sobre aplicación de los artículos 77 a 89 LGT, establece que en caso de conductas contables, procederá incoar las actas que procedan, y no expediente sancionador alguno (cfr. instrucción segunda), pero no se hace referencia a cómo distinguir entre infracciones simples y delito contable.

5. iii) Sin embargo, caso de que la Inspección de los Tributos perciba indicios de un posible delito de defraudación contra la Hacienda Pública suspende las actuaciones de investigación⁵⁸, y pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal, que se ocupa desde entonces de determinar la responsabilidad penal que en su caso pudiera existir, y con ella la cuantía de la deuda tributaria, como responsabilidad civil derivada del delito. A la vista de esta peculiaridad del procedimiento, la jurisdicción penal no puede, ni debe, admitir una regularización proveniente del obligado en cuanto a la determinación de la deuda tributaria. Así se deriva a su vez de lo previsto en el RGI (art. 30.3⁵⁹). De este modo, iniciadas las actuaciones de la Inspección (al menos con su notificación: art. 30.3 RGI), pierden los pagos el carácter de cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria, excluyendo por tanto lo previsto en los artículos 61.3 y 127 LGT (el cumplimiento de la obligación con el pago de la deuda, que incorpora diversos recargos). Con otras palabras: una vez que la Inspección ha dado comienzo a las actuaciones, el pago por parte del obligado no tiene primariamente el carácter de cumplimiento de la obligación. Aunque la Ley no lo dijera expresamente, parece conveniente que así sea, si es que la Inspección debe continuar ejerciendo su función investigadora, sin convertirse en un órgano de gestión más. Pero dicha consecuencia -que podría calificarse de oclusiva o de cierre- no impide que los preceptos del Código penal desplieguen sus efectos. Me refiero en concreto a que cuando no sea posible acogerse a los beneficios que la regularización del artículo 305.4 CP prevé, porque no se dan todos sus requisitos, cabría en cambio acudir a la previsión de las circunstancias modificativas de la responsabilidad penal (atenuantes) y tenerlo en cuenta para la determinación de la pena⁶⁰.

6. Esta materia no resulta ajena a las modernas tendencias que se observan en la política criminal. Han surgido en ésta medios dirigidos a otorgar relevancia *penal* al arrepentimiento del autor, o a otros comportamientos posdelictivos, y el Código penal español de 1995 no ha sido ajeno a esta tendencia⁶¹. Es más, la propia regularización de la obligación tributaria prevista en el Código es una vía para plasmar esa relevancia de los comportamientos posdelictivos del autor en las legislaciones modernas. Según esa previsión, iniciado el procedimiento, detectados indicios de delito tributario, suspendi-

⁵⁸ Distinto es lo previsto para el delito contable tributario en el RGI (art. 66.2.II): *cfr.* SÁNCHEZ-OSTIZ, *El delito contable*, págs. 637-638.

⁵⁹ Que establece: «La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección, que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: a) interrupción del plazo legal de la prescripción... b) Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras...».

⁶⁰ De modo parecido, RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, págs. 121-122; FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 66 (aunque desde un punto de vista de arrepentimiento subjetivo como el defendido por este autor para la regularización, me parece que debería negarse en estos casos la atenuante). En opinión de QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español. PE*, Barcelona, 1996, pág. 643, en nota, la regularización «fuera de plazo» podría acogerse a la atenuación (incluso muy sustancial, por apreciarse dos atenuantes, la de confesión y la de reparación: *cfr. ibídem*, pág. 640); aprecia, por su parte, relevantes semejanzas entre la regularización y las conductas de confesión y reparación en favor de la víctima. *Cfr.* también, para la antigua circunstancia de arrepentimiento espontáneo, MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 169. Y ahora, sin especificar la circunstancia concreta, SIMÓN ACOSTA, *El delito*, pág. 113.

⁶¹ Esta tendencia a otorgar relevancia en la fase post-ejecutiva, se aprecia en diversas figuras de la parte especial: *cfr.* algunas de ellas en POZUELO PÉREZ, «Las atenuantes 21.4.^a y 21.5.^a del actual Código penal», en *CPC*, 1998, n.º 65, págs. 426-427, nota 45.

das por tanto las actuaciones inspectoras, y pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal (art. 10.1 RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias), puede después el obligado, ya durante el procedimiento penal, llevar a cabo una conducta reparadora en beneficio del Erario Público, ingresando el pago de la deuda⁶². A favor de ello opera el que la propia legislación tributaria otorga relevancia a la conformidad del inspeccionado hasta el punto de atenuar la multa resultante (art. 82.3 LGT); concede además la posibilidad de recargar la deuda, pero sin sanciones, en casos de liquidación sin requerimiento previo (art. 61.3 LGT); e incluso durante el período ejecutivo cabe evitar sanciones aplicando un recargo a la deuda (art. 127.1 LGT); etc. Si existe esa posibilidad, no veo dificultad para otorgar relevancia a la conducta del deudor-infractor, más aún cuando la relevancia sería la propia de una circunstancia atenuante de una *responsabilidad penal*, existente, declarada en un proceso⁶³. Concretamente podría ser la circunstancia de confesión (art. 21.4.ª CP)⁶⁴, o la de reparación (art. 21.5.ª CP)^{65, 66}, o con base en ésta, la analógica (art. 21.6.ª CP)⁶⁷.

No puede desconocerse además una práctica que viene desarrollándose en los últimos años en materia procesal penal, como es la de las «sentencias de conformidad» (cfr. art. 793.3 Ley de Enjuiciamiento Criminal, según redacción por LO 7/1988, de 28 de diciembre), en las que se busca el acuerdo entre acusación y acusado, con el fin de aligerar el procedimiento y con ello, muchas veces la pena misma.

- ⁶² No se trataría de uno de los casos de consignación del pago, previstos en los artículos 63 LGT y 47 RGR, puesto que se refieren a no admisión de la deuda «indebidamente» «o por causa de fuerza mayor».
- ⁶³ Si la determinación de la deuda tributaria, tras el delito de defraudación, se lleva a cabo en la jurisdicción penal, como ha admitido nuestra jurisprudencia, la reparación llevada a cabo por el deudor-culpable se valoraría como pago de la deuda (total o parcial, según el caso). La responsabilidad penal podría modularse en función precisamente de esa reparación posdelictiva. Contra esta cesión de funciones a la jurisdicción penal, cfr. en cambio, SIMÓN ACOSTA, *El delito*, págs. 116-120.
- ⁶⁴ Iniciadas las actividades de inspección, si el propio obligado acude a las autoridades *judiciales*, a confesar la infracción cometida, no podrá tener valor la regularización, pero la circunstancia atenuante de confesión podría apreciarse, en la medida en que la misma viene referida a confesar a las autoridades la infracción, *antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él*: efectivamente, si la Inspección comprueba, y debe abstenerse de liquidar pasando el tanto de culpa a la jurisdicción (penal), no parece que pueda entenderse que la Inspección instruye el procedimiento penal que en su caso se siga contra el obligado por delitos contra la Hacienda Pública, en consecuencia, no veo razones para impedir que el obligado que acude a las autoridades a confesar el delito, a la vez que la Inspección está ya efectuando tareas de comprobación, pueda acogerse a esta circunstancia. No es óbice para su apreciación el que el obligado inspeccionado que confiesa no se mueva por móviles de arrepentimiento, sino egoístamente para evitarse una sanción, pues la circunstancia no exige un elemento subjetivo de *arrepentimiento*. En cuanto al momento para apreciar esta circunstancia, cfr. STS de 4 de febrero de 1998 (ponente, Delgado García; AP 61/99): las actuaciones policiales forman parte del «procedimiento judicial».
- ⁶⁵ En cuanto al fundamento de esta nueva atenuante, se debate la doctrina entre una razón de interés general en la reparación del daño, o bien de satisfacción a la víctima: cfr., en este último sentido, ÁLVAREZ GARCÍA, «Sobre algunos aspectos de la atenuante de reparación a la víctima (art. 21.5.ª CP)», en *CPC*, 1997, n.º 61, págs. 253 y 261 (con referencias). Por su parte, BACIGALUPO ZAPATER, en *AP*, 1995, pág. 893 (el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO *et al.*, *Código Penal*, pág. 3.108; el mismo *et al.*, *Derecho penal económico*, pág. 226) reconoce la conexión entre la circunstancia de reparación y la regularización tributaria.
- ⁶⁶ En cuanto al momento posible de apreciación de esta circunstancia, cfr. ÁLVAREZ GARCÍA, en *CPC*, 1997, n.º 61, págs. 256-257: proponen algunos autores (cit. *ibidem*) la extensión de la circunstancia incluso *una vez iniciado* el juicio oral. El propio ÁLVAREZ, de *lege lata*, considera preferible entonces la apreciación de la circunstancia atenuante analógica (cfr. *ibidem*, pág. 257, con referencias al respecto).
- ⁶⁷ Planteo la posibilidad de apreciar la analógica, puesto que la reparación lleva consigo una referencia a la *víctima*, y no creo que por tal pueda entenderse ni el común de los contribuyentes, ni la Hacienda Pública, ni la Agencia Estatal de Administración Tributaria: por mucho que a veces se diga que *Hacienda somos todos*, o que *la víctima* de los delitos tributarios *somos todos los contribuyentes*, en sentido técnico penal no parece que un concepto tal de víctima permita excluir un efecto favorable para el reo.

IV. MEDIOS DE *REGULARIZACIÓN* POR LA PROPIA ADMINISTRACIÓN

1. La evolución experimentada por el procedimiento de gestión de los tributos en nuestro país ha llevado consigo que los órganos de Inspección hayan asumido funciones de liquidación, así como los de gestión han asumido funciones de comprobación⁶⁸. Se ha producido con ello cierto «intercambio» de funciones: liquidar e investigar para la eventual sanción, superpuestas en el procedimiento de inspección de la situación tributaria⁶⁹. Dicha «con-fusión» pretende esclarecerse con lo previsto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, respecto a la tramitación separada de los expedientes de sanción y de comprobación e investigación⁷⁰ (cfr. art. 34)⁷¹. La actuación de los Servicios de Inspección, siguiendo planes anuales, y sobre la base de un procedimiento de gestión de los tributos centrado en la actuación de los obligados, permite entender que la Administración «renuncia» a un control exhaustivo y férreo del cumplimiento de obligaciones. La misma existencia de planes selectivos de inspección evidencia que criterios de eficiencia en el procedimiento tributario traen como consecuencia que en algunos casos se deja de ejercitar -o, al menos, se pospone- la potestad sancionadora.

2. iv) Todavía en fase de gestión -pero también en fase de inspección-, puede dar inicio la Administración tributaria a actuaciones para «regularizar» la declaración del obligado. Efectivamente, a pesar de la presunción de certeza de que gozan las declaraciones de los obligados (art. 116 LGT), puede la Administración efectuar «liquidaciones provisionales de oficio» (arts. 121-123 LGT), convenientemente motivadas, sobre la base de información con que ella cuente. Puede así la Administración efectuar liquidaciones que incorporen la corrección de meros errores aritméticos (las llamadas declaraciones «paralelas»), o los datos de que dispone aquella por otras vías, unidos a la información que aporta la declaración-liquidación del obligado. De este modo, tiene lugar una comprobación «formal», distinta a la propia que lleva a cabo la Inspección, de carácter inquisitivo⁷². La práctica de liqui-

⁶⁸ La genérica *comprobación* tiene como finalidad fijar los hechos y elementos relevantes para la cuantificación del tributo. Y da como resultado, tanto el ejercicio de funciones de investigación (art. 140.1.a LGT), como la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de la investigación (art. 140.1.c). De este modo, los órganos de la Inspección comprueban, pero también en su caso liquidan (cfr. FERREIRO LAPATZA, *Curso*, I, pág. 484; MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 390; MAGRANER MORENO, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Pamplona, 1995, págs. 90-91; aunque ello plantea diversas dudas sobre el sentido y naturaleza de esta actuación: cfr. en FERNÁNDEZ LÓPEZ, «Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria», en *Impuestos*, 1995, n.º 1, pág. 10).

⁶⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 392. Sin embargo, la LDGC ha dispuesto que lo correspondiente a infracciones y sanciones se lleve a cabo en un procedimiento diverso al de inspección propiamente dicho (art. 34).

⁷⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, *ibídem*.

⁷¹ Se plantea con ello una cuestión de mayor envergadura, de la que no es posible tratar aquí: el ámbito de las necesarias garantías de los derechos del contribuyente en las fases de gestión e inspección: cfr. *ibídem*, pág. 393.

⁷² Cfr. este calificativo en PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, pág. 214. De «actuaciones de comprobación abreviada» hablan el artículo 121.2 LGT y la Exposición de Motivos de la L 25/1995 de 20 de julio, que dio nueva redacción a dicho artículo: se trataba con ello de «configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita... girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos...». Para FERREIRO LAPATZA, *Curso*, I, pág. 491, se trata de actuaciones en fase de liquidación, pero que no agotan dicha fase, tarea que corresponde en cambio a la Inspección, que le da término.

daciones de oficio puede tener lugar tanto por los órganos de gestión (art. 123 LGT), como por los de inspección (art. 140 LGT): la peculiaridad del sistema tributario de gestión e inspección permite que sean los órganos de ambos caracteres los facultados para efectuar las liquidaciones ⁷³. Las liquidaciones provisionales de oficio pueden impedir en algunos casos que el obligado incurra en responsabilidad por infracción o delito, siempre que la información corregida por la Administración se efectúe todavía dentro del período voluntario. Por lo que respecta a la labor de los órganos de Inspección, debe tenerse en cuenta que éstos despliegan sin duda actuaciones tanto de comprobación para la determinación de la situación de la base imponible, como probatorias para la posible responsabilidad penal. Efectivamente, su actuación se ha ido configurando, no sólo como una mera comprobación de los hechos alegados y omitidos, sino también como aplicación del Derecho: «*De actividad meramente probatoria se pasa, pues, a actividad aplicativa de las normas jurídicas*; esto es, a una actividad materialmente coincidente con la que desarrolla en el *proceso* el órgano judicial.» ⁷⁴

3. v) Cabría entender que la no intervención de la Administración durante los plazos de la prescripción constituye una forma de «rectificación» de la situación del obligado tributario. Éste podrá, efectivamente, oponerse amparado por el Derecho frente a la pretensión administrativa de exigirle el cobro de la deuda, las sanciones, o la pena misma por delito, en su caso. La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha dado nueva redacción al artículo 64 de la LGT. El mismo establece el plazo de prescripción de la deuda tributaria y otros derechos y acciones, que en la actualidad queda fijado en cuatro años, a diferencia de los cinco del régimen anterior. Dicho plazo rige, tanto para la determinación de la deuda tributaria, como para la acción para imponer sanciones tributarias. Se plantea entonces si dicha previsión legal despliega efectos en cuanto a la responsabilidad por infracciones o incluso por delitos ⁷⁵. La ausencia de prácticas por parte de la Administración dará lugar, por el instituto de la prescripción, a la pérdida de la posibilidad de exigir el cumplimiento de deberes ⁷⁶. Dado que la propia Ley prevé, junto a los deberes generales de los obligados, la efi-

⁷³ A este respecto, puede suceder -sucederá sin duda si no dispone de los medios para la estimación directa- que la Administración tributaria practique una liquidación de oficio de la que surge la determinación de la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta (cfr. arts. 50 LGT y 64 RGI): FERREIRO LAPATZA, *Curso*, I, págs. 507-510, llamando la atención sobre el carácter *subsidiario* de tal procedimiento. Dicho régimen no tiene carácter sancionatorio (cfr. MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 441).

⁷⁴ MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 461 (cursiva en el original).

⁷⁵ Para las infracciones es claro: el nuevo plazo de cuatro años encierra una reducción, y con ella la exclusión de infracciones pasado el cuarto año: se evita así, en virtud de la prescripción, la posible responsabilidad por infracciones. Otro problema es el derivado de éste: que el plazo de prescripción por delito se halla en cinco años.

⁷⁶ Por lo que si el obligado acude a regularizar, según los elementos exigidos por el artículo 305.4 CP, cabrá hacer valer la prescripción para que su regularización consista precisamente en que no cabe exigir su deuda. Y ello porque la regularización tributaria prevista en el CP no coincide exactamente con las categorías tributarias, aunque lo normal parece ser que la declaración extemporánea seguida del pago (art. 61.3 LGT) sea la vía en principio idónea. Pero cabe regularizar sin pago: cfr. *infra* V, párrafo 10), por lo que cabría regularizar y aplicar el precepto del artículo 67 LGT: «*La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.*»

ca de la prescripción, nos hemos permitido considerarla también en este marco, puesto que para el obligado produce efectos que encierran una clara *modificación* de su situación inicial, al tener derecho una vez vencido el plazo de prescripción, a que no se inicien procedimientos contra él ⁷⁷.

4. v) En sentido amplio, podría plantearse también si la declaración-liquidación del obligado que no es seguida del pago, sino que se acoge a la posibilidad de aplazamiento y/o fraccionamiento, constituye una modalidad de «regularización» de la situación del obligado por parte de la Administración. En mi opinión, así es, puesto que la concesión del fraccionamiento del pago permite eludir la responsabilidad que en otro caso se derivaría por incumplimiento del deber de ingresar el importe de la deuda. En efecto, permite evitar las consecuencias sancionatorias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias ⁷⁸, pues se evita así al menos la infracción grave más característica (art. 79.a] LGT) como es la de «dejar de ingresar... la totalidad o parte de la deuda tributaria» ⁷⁹. No cabe desconocer, por tanto, que la concesión de un pago aplazado (concurriendo los requisitos previstos en el art. 61.4 LGT ⁸⁰) permite evitar la sanción que pudiera derivarse.

⁷⁷ Esta situación plantea además el problema de los efectos que podría tener la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (cuatro años, en virtud del artículo 64.a] LGT, según versión dada por la LDGC), frente a la prescripción del delito de defraudación (cinco años, en virtud del art. 131.1.IV CP). Concretamente, se plantea si el transcurso de cuatro años permite al obligado tributario defraudador hacer valer la prescripción de la deuda y evitar su responsabilidad penal. Se trataría de un supuesto en el que el transcurso de cuatro años extingue la deuda tributaria, dejando en cambio subsistente la responsabilidad penal, que podrá ejercitarse todavía, seguida ésta de responsabilidad civil, que incluiría el importe de la deuda que debiera haberse pagado. Quien conciba el delito de defraudación como una «prisión por deudas», podría defender que la prescripción de la deuda va pareja a la del delito. Pero si el delito de defraudación tributaria es *algo más* que una prisión por deudas, prescrita la deuda tributaria, cabría exigir la deuda *derivada del delito* (eso sí: por vías distintas a aquellas actuaciones tributarias que se ven impedidas por la prescripción: *cf.* art. 35.3 LGT). Por otra parte, si se entiende que -en contra de lo que es la praxis de nuestros tribunales penales en esta materia (*cf.* SIMÓN ACOSTA, *El delito*, págs. 115-120)- no corresponde a la jurisdicción penal la fijación de la deuda, podría defenderse que la prescripción de cuatro años deja sin efecto la eventual responsabilidad por delito. Pero esa responsabilidad penal extinguida deja una responsabilidad penal subsistente con escaso interés público en mantenerla, pues el contenido penal de la conducta defraudatoria se vería disminuido. No sucede igual con otros delitos donde la prescripción de la deuda civil deja subsistente cierto interés público en sancionar; o en los casos de perdón del ofendido, en que subsiste un interés público en sancionar a pesar de todo. Podría defenderse -lo afirmo como hipótesis- que el interés público en sancionar la defraudación tributaria va parejo con el interés en poder liquidar la deuda. Desaparecida la posibilidad de hacerlo, *queda muy poco interés público* en sancionar la conducta.

⁷⁸ Particularmente cuando el aplazamiento se solicita en período ejecutivo (posibilidad que prevé el art. 48.1 RGR).

⁷⁹ Ciertamente el pago es obligación de todo sujeto pasivo tributario (*cf.* art. 35 LGT), que no coincide con el deber previo que en su caso exista de presentar la declaración-liquidación. Su no realización constituye, como se ha dicho, infracción grave, pero cabe defender que el cumplimiento del deber de declarar, no seguido en cambio del ingreso debido del importe de la deuda, no constituye «defraudación» a efectos del delito tributario del artículo 305.1 CP. En efecto, quien declara, quien cumple su deber tributario, pero no ingresa, *no defrauda*: sólo se expone a que se inicien los instrumentos tributarios previstos para la fase de recaudación ejecutiva, con los consiguientes recargos y sanciones: *cf.* PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 308-309, para la infracción grave de omisión de ingreso; SIMÓN ACOSTA, en VV.AA., *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, 1990, pág. 699; QUERALT JIMÉNEZ, *DP. PE*, pág. 630. En este sentido, por tanto, *defraudar* para el artículo 305.1 CP es algo distinto que el mero impago de la deuda.

⁸⁰ *Cfr.* además, el artículo 48 RGR, donde se establece la facultad *discrecional* de la Administración para conceder el fraccionamiento. Sobre esta discrecionalidad, *cf.* PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, págs. 127 y 235.

5. vi) Terminada la fase de Inspección, ya en fase de recaudación ejecutiva, cabe todavía que la Administración, una vez impuestas las sanciones tributarias, modifique la situación del obligado (sancionado) mediante la condonación graciable de aquéllas ⁸¹ (art. 89.2 LGT ⁸²). En ese caso, es la propia Administración la que pone fin a un litigio existente, prescindiendo concretamente de la pretensión de sancionar. La condonación podría considerarse como la última posibilidad de transacción prevista, en cuanto «regularización» por la Administración. Sus efectos se hallan reducidos a las sanciones tributarias (administrativas) y no cabe para las penas impuestas por delitos. Para éstas sólo queda la vía de la solicitud de indulto ⁸³.

6. En definitiva, nuestro sistema tributario y la legislación penal prevén tres instrumentos mediante los cuales puede el obligado evitar su responsabilidad: las declaraciones complementarias, las actas de conformidad y la circunstancia atenuante de reparación (y/o confesión). Y prevén tres instrumentos también para que la propia Administración regularice la situación del obligado, que pueden afectar a su eventual responsabilidad: las liquidaciones provisionales practicadas de oficio, el pago fraccionado o aplazado y la condonación graciable de sanciones.

V. ESPECIAL REFERENCIA A LA REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA (ART. 305.4 CÓDIGO PENAL)

1. La posibilidad con que cuenta el obligado tributario para evitar la pena aplicable por la comisión de un delito de defraudación constituye el medio de regularización dotado de mayor virtualidad práctica. Le dedicaremos en lo que sigue especial atención ⁸⁴. Para comprender la situación actual resulta preciso conocer cómo se ha llegado en nuestro Derecho a la actual regulación; qué ámbito alcanza; y algunos de los problemas específicos que plantea. Finalmente, podremos pronunciar sobre la naturaleza *penal* de dicha institución.

⁸¹ Cfr. MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones*, págs. 362-366. Resalta LAMELA FERNÁNDEZ, en *CT*, 1995, n.º 75, pág. 33, el carácter extraordinario de la condonación graciable: no figuraba en el proyecto de Ley remitido en su día por el Gobierno, sino que se introdujo durante su elaboración en el Congreso. Estos datos avalan su carácter excepcional: a favor de mantener su existencia, precisamente por este motivo, LAMELA FERNÁNDEZ, *ibidem*.

⁸² Artículo 89.2 LGT: «Las sanciones tributarias firmes sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministerio de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará, previa petición del interesado, por el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o por sus Delegados especiales cuando la ejecución de la sanción impuesta afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado.»

⁸³ Que podría no ser descabellado solicitar, por semejantes motivos a los que rigen para la condonación de sanciones, puesto que el actual artículo 4.3 *in fine* CP prevé la posibilidad de solicitarlo «cuando la pena sea notablemente excesiva, atendidos el *mal causado por la infracción* y las circunstancias personales del reo.»

⁸⁴ Sobre este tema, cfr. además de las obras generales (manualística y comentarios al CP), resulta fundamental la obra de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, centrada en el estudio de la reforma operada por la LO 6/1995, pero permanece casi plenamente actual (págs. 91-192). Cfr. además:

2. El actual régimen de los delitos contra la Hacienda Pública procede en nuestro país del año 1977, fecha en la que se define el denominado «delito fiscal». No existía antes un delito tributario en sentido estricto, y sólo infracciones administrativas (tributarias). Aunque venía a cubrir un vacío legal hasta entonces inexcusable, la regulación introducida en el Código penal en 1977 era sumamente deficiente. Para superar estas deficiencias, la LO 2/1985, de 29 de abril, introdujo los denominados «delitos contra la Hacienda Pública». Dicha regulación estuvo vigente hasta el mes de junio de 1995, cuando entró en vigor la LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modificaron determinados preceptos del Código penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Pocos meses después, con la aprobación de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal, los delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social, fueron trasladados al Código, experimentando de nuevo otras variaciones, ya de menor importancia para el tema que ahora nos ocupa ⁸⁵. Por lo que se refiere a los delitos estrictamente tributarios, el Código penal de 1995 recoge, después de estas vicisitudes, los delitos de defraudación (art. 305) y el contable (art. 310); el panorama de tipos se completa con el fraude subvenciones y las defraudaciones a la Seguridad Social ⁸⁶. En lo que ahora más nos interesa, esta evolución legislativa condujo a una situación nueva en el Derecho penal tributario: la inclusión, desde la LO 6/1995, de la posibilidad de que el contribuyente evitara incurrir en responsabilidad penal ⁸⁷ regularizando

CHOCLÁN MONTALVO, «Notas al proyecto de reforma del delito fiscal», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 1995, n.º 194, págs. 1-4; DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, págs. 35-41; FENELLÓS PUIGCERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, págs. 51-68; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, «Estudio sobre el delito fiscal del artículo 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio», en *AJA*, 1996, n.º 239, págs. 1-6; JORDANA DE POZAS, en *RMF*, 1995, n.º 2, págs. 55-94; MORALES PRATS, en *La reforma*, págs. 49-75; RANCAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, 1997, págs. 118-128; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, «La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública», en *RDFHP*, 1995, n.º 236, págs. 351-372; SIMÓN ACOSTA, *El delito*, págs. 107-113; SUÁREZ GONZÁLEZ, «El delito de defraudación tributaria», en *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, Madrid, 1997, págs. 121-128; TIRADO ESTRADA, «El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal», en *AJA*, 1996, n.º 248, págs. 1-5.

- ⁸⁵ Se añadió entonces la previsión de nuevas infracciones, tendentes a proteger la Hacienda de las Comunidades Europeas. Con ello se pretende efectuar una adaptación del régimen de los mismos al convenio europeo para protección penal de los intereses financieros de las Haciendas comunitarias (Acto del Consejo de la Unión Europea de 25 de julio de 1995), no suscrito todavía entonces por España: artículos 305.3; 306; 309; 627 y 628 CP.
- ⁸⁶ En el texto del anteproyecto de Código penal de 1995 se extrajeron los delitos contra la Hacienda Pública (en los Proyectos de CP de 1992 y 1994, tras dejar sin vigor en su disposición derogatoria el Texto Refundido de 1973, se declaraban subsistentes los preceptos relativos a los delitos contra la Hacienda Pública). Simultáneamente, se trabajaba en la reforma de los mismos con el fin de perfeccionar su régimen y adecuarlos a las necesidades técnicas y político-criminales que los nueve años de vigencia habían puesto de relieve. Esta reforma quedó plasmada en la LO 6/1995, de 29 de junio. El Legislador había obtenido el consenso en esta materia sin retrasar, por este motivo y otras cuestiones técnicas, la elaboración del Código. A partir de entonces, el contenido del precepto se adecua a las instituciones introducidas en el nuevo Código (dolo, penas, etc.).
- ⁸⁷ La Propuesta de Anteproyecto de CP de 1983 había previsto ya una exención de pena, pero no se trataba de una previsión con igual amplitud y naturaleza que la definida en el actual artículo 305.4 CP (cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 94 y 129).

«espontáneamente» su situación tributaria ⁸⁸. La regularización tributaria de nuestro sistema se halla inspirada directamente en la institución prevista en el Derecho tributario alemán (§ 371 Abgabenordnung) ⁸⁹.

3. El precepto que rige la llamada regularización tributaria es el siguiente:

«4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto 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.» ⁹⁰

⁸⁸ En opinión de JORDANA DE POZAS, en *RMF*, 1995, n.º 2, pág. 75, el verdadero motivo de la reforma por la LO 6/1995, era precisamente posibilitar una regularización tributaria que excluyera la responsabilidad penal. Más matizadamente, MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 91-93, con referencia a la Exposición de Motivos que acompañaba al texto.

⁸⁹ *Cfr.* MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 95. *Cfr. ibídem*, pág. 96, donde se reproduce el texto del § 371, según la versión castellana completa de la AO, a cargo de PALAO TABOADA, Madrid, 1980. También cabe buscar paralelismo con la reforma introducida en Derecho italiano por medio del Decreto Legislativo de 18 de diciembre de 1997, número 472: en particular, con la regulación del arrepentimiento (art. 13). Éste, sin embargo, permite reducir la sanción, y sólo en algunos casos su exclusión.

⁹⁰ El texto restante del artículo 305 CP (delito de defraudación tributaria) es el siguiente: «Artículo 305. 1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

Casi idéntica era la regulación prevista desde la LO 6/1995, de 29 de junio, de reforma de los delitos contra la Hacienda Pública ⁹¹. Un precepto semejante rige, a su vez, para el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 306.3 CP) y para la defraudación de subvenciones con cargo a fondos públicos (art. 308.4 CP). No se halla prevista la regularización cuando se trata de defraudación a las Comunidades Europeas ⁹². Puede plantearse si cabe la extensión analógica de lo previsto en el Código penal en el artículo 305.4.

4. Efectivamente, la analogía sería posible si existiera una identidad de razón entre la norma aplicable y el supuesto de hecho que escapa a la aplicación de esa norma, a pesar de faltar la regulación expresa. Al tratarse de un supuesto que beneficia al reo, en principio cabría. Si se entiende que la ponderación entre los aspectos fiscales y penales ha sido resuelta por el legislador penal español en favor de conceder el beneficio de la exención de pena a quien regulariza, y que dicha ponderación puede resolverse así para los tributos estatales, pero no para tributos de orden comunitario, no se daría esa identidad de razón. Es decir, que los efectos preventivos del Derecho penal tributario pueden conseguirse aun prescindiendo de la pena en ciertos casos al amparo de la regularización. Pero esto cabe hacerlo por motivos de política tributaria que afectan a las Haciendas Estatales, y no a las Comunitarias, sobre cuyas pretensiones difícilmente puede decidir el Ministerio de Economía y Hacienda. Sin embargo, si la protección de las Haciendas Comunitarias lo es en la medida en que se protegen las nacionales, los mismos motivos *penales* existen para dejar sin pena un caso y otro. Por esta razón, puede entenderse que sí existen motivos de política criminal coincidentes en ambos casos, por lo que cabría entender por analogía el efecto eximente ⁹³. Debido a la diferente política tributaria que pueda existir en uno y otro caso, podría requerirse distintos elementos en esta regularización.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de 50.000 ecus.»

⁹¹ Ya antes, por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, existía la posibilidad de exención de la responsabilidad criminal por la suscripción de Deuda Pública Especial en los términos, plazos y condiciones establecidas en la disposición adicional 13.ª de dicha Ley, siempre que se aplicara su precio efectivo de adquisición a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios.

⁹² Crítico con esta ausencia de previsión, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, pág. 1396 (*cf.*, en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, págs. 61-62).

⁹³ En favor de ello opera además que el texto del *Corpus Iuris*, en el que se plasma la propuesta de lo que podría ser un texto de Derecho penal (y procesal) comunitario, prevé también una regularización con efectos eximentes de pena tras la defraudación al presupuesto comunitario: «Article 1 - Fraud in the Community Budget (...) 2 - Any person who corrects or completes a false declaration, or withdraws an application made on the basis of false documents, or who informs the authorities about facts that he has omitted to reveal, before the act has been discovered by these authorities, is not punishable.»

5. Tampoco se ha previsto que la regularización tras delitos de contrabando sea eficaz para liberar de la pena. Sí se preveía en la antigua Propuesta de Anteproyecto de CP de 1983 una exención de pena por pago dentro de los diez primeros días del *procedimiento penal* ⁹⁴. En materia de contrabando, el RD 971/1983, de 16 de febrero, por el que se desarrolla el Título II de la anterior Ley de represión del contrabando, prevé la posibilidad de *condonación graciable* de las multas impuestas por *infracciones* administrativas (art. 6). Parece igualmente que los beneficios previstos en casos de conformidad del inspeccionado (arts. 82.3 LGT) deben regir también aquí. Al margen de estos medios de *regularización* en sentido amplio, lo previsto en el artículo 305.4 CP no alcanza expresamente al contrabando. Sin embargo, la disposición final primera de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, declara supletorios el CP y la LGT para los delitos e infracciones, respectivamente. De este modo, cabe extender los efectos eximentes también al autor de delitos e infracciones de contrabando. A pesar de todo resulta difícil hacerlo, porque los delitos de contrabando se hallan configurados, no por la *defraudación del pago* de tributos (los aduaneros), sino por la realización de conductas (realización de operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación, etc., de mercancías: artículo 2) por las que no se ha pagado el tributo en cuestión. Es más: en los impuestos aduaneros el hecho imponible de la importación de mercancías ⁹⁵ va unido a la realización del ilícito de contrabando, cosa que no sucede en los restantes tributos. Este dato me parece que los aproxima a los denominados en la doctrina penal como delitos de dominio, a diferencia de los «delitos de infracción de un deber», donde cabría englobar al menos algunos supuestos de los delitos tributarios de los artículos 305 y 310 CP ⁹⁶. Para estos últimos, la configuración del sistema tributario (de gestión, inspección, etc.) resulta esencial, mientras que para conductas como las de contrabando -que para ser sancionadas requieren intervenciones persecutorias, de captura, retención, etc.-, lo esencial es realizar la conducta descrita, sin que importen los actos de liquidación tributaria de los obligados. Esto se confirmaría por dos datos sistemáticos adicionales: en los impuestos aduaneros se mantiene lo que era el procedimiento tradicional en materia de liquidación, por lo que será la Administración la que en cada caso deberá practicar comprobaciones y liquidaciones sobre las declaraciones de los obligados; lo cual conduce a que el papel del obligado, aunque tenga el deber de presentar declaración, sea menos «activo» que en los restantes (*cf. supra* II, párrafo 4, nota 28). Además, la propia Ley de represión del contrabando prevé que la responsabilidad civil por tales delitos abarcará también el importe de la deuda aduanera: el tributo que habría de pagarse por las actividades. Sin embargo, cabría plantearse que la conducta del autor de contrabando que una vez cometido éste, acude a declarar la mercancía sea una regularización: no se trata tampoco de una conducta de desistimiento, pues ya se consumó el delito; pero cabría aplicar por analogía la exención de pena prevista en el artículo 305.4, pero entonces me parece que podría exigirse un contenido específico distinto de lo propio a la tributaria en sentido estricto.

⁹⁴ *Cfr.* MARTÍNEZ-BUIÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 94, nota 3.

⁹⁵ *Cfr.* MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 725.

⁹⁶ *Cfr. supra*, nota 33, para la naturaleza omisiva del delito de defraudación.

6. La regularización tributaria ahora prevista despliega también sus efectos cuando se trata de deudas de cuantía inferior a la prevista para el delito (15.000.000 de pesetas)⁹⁷. Así se prevé desde la LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (disposición adicional 2.^a) y en el propio el CP de 1995 (disposición final 5.^a): «... resultará igualmente aplicable [lo previsto para la regularización] aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos [305].»⁹⁸.

7. Sin embargo, no se ha definido en la Ley cuál deba ser el contenido necesario de la regularización⁹⁹. Parece que debe tratarse de una actuación del obligado -o de otra persona¹⁰⁰- poniendo en conocimiento de la Administración que su situación tributaria es irregular: por declaración incorrecta o por no existir ésta¹⁰¹. Por lo tanto, a dicha actuación debe la Administración mostrar su aceptación¹⁰², lo cual no excluye que previamente se le requiera al regularizador para aportar infor-

⁹⁷ Problema distinto es si se extiende el efecto eximente a la tentativa de delito de defraudación: en sentido afirmativo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 141.

⁹⁸ Lo cual plantea la cuestión de cuál debe ser el efecto de la regularización por deudas inferiores a la cuantía típica de 15.000.000 de pesetas (frente a MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones*, pág. 435, que no ve sentido a dicha extensión de los efectos a deudas inferiores). Por una parte, queda su autor exento de responsabilidad penal por los delitos conexos de falsedad y contable; puede, por otra, afectar positivamente a los partícipes que en cambio sí presentan deudas superiores a dicha cifra (caso de regularización por un tributo, que extiende sus efectos a un cooperador necesario en el mismo, que sí supera dicha cifra); además, exclusión de la responsabilidad administrativa por infracciones (*cf.* FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 61). En favor de esta última conclusión obra el que el artículo 77.6.III LGT sólo prevé que se inicie expediente sancionador si tras la actuación de la justicia penal no se ha «apreciado la existencia de delito», algo distinto que decir que el autor queda «exento de responsabilidad penal» en virtud de la regularización tributaria del artículo 305.4 CP. Con otras palabras: la regularización no excluye la existencia de delito, sólo *excluye su sanción*.

⁹⁹ Pues no se ha previsto un procedimiento concreto para llevar a cabo la regularización de que trata el artículo 305.4 CP. Con otras palabras: el legislador no ha determinado específicamente una vía para llevar a cabo la «regularización»: *cf.* TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 2. Sí la determinaban las disposiciones adicionales 13.^a y 14.^a de la anterior LIRPF (1991), al establecer el modo concreto de actuar para quedar exento de responsabilidad penal. Precisamente de la disposición adicional 14.^a extrae MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 162, el contenido de la regularización: declaración de rectificación y pago si el delito se consumó. Sobre lo previsto en el artículo 61.3 LGT, *cf. supra* nota 40.

¹⁰⁰ Admite la realizada por un tercero LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1.484.

¹⁰¹ Para LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1.484, «debe entenderse por regularización la mera comunicación de bases, es decir, cualquier medio por el cual se haga llegar a la Administración la verdad acerca de las bases tributarias del sujeto pasivo y siempre que, claro está, concurren... quien regularice sea el obligado tributario, antes de la notificación...». Otros (FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, págs. 57-58) exigen más: «desvelar los datos inexactos u omitidos del modo más preciso posible, de tal forma que ello comporte una autoliquidación correcta de la deuda tributaria o facilite ... una liquidación exacta del impuesto sin que ésta se vea obligada a desarrollar una ulterior investigación...», lo cual no impide que las declaraciones extemporáneas carentes de datos o información de la que ya dispone la Administración sean ineficaces (*cf. ibidem*); para MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 163-164, que «la declaración de rectificación debe desvelar los datos inexactos, incompletos u omitidos del modo más claro y preciso posible, de tal suerte que ello comporte una autoliquidación correcta de la deuda tributaria o, en su caso, posibilite a la Administración una liquidación exacta del impuesto sin que ésta se vea obligada a efectuar ulteriores investigaciones».

¹⁰² Así, LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1.484.

mación adicional ¹⁰³. Pero la aceptación debería entenderse existente desde el momento en que se fija la deuda correctamente según los procedimientos entonces posibles. La manifestación del obligado dispuesto a regularizar debe servir para fijar que su conducta tuvo lugar -se inició- en momento anterior a la intervención administrativa, o a la notificación de actuaciones, con lo que se impediría el efecto de bloqueo de la exención.

8. Se discute, además, si es preciso o no el pago de la deuda ¹⁰⁴. Se discute porque la propia letra del precepto no especifica de manera clara que la regularización lo incluya ¹⁰⁵. La redacción del artículo 305.4 CP difiere en este extremo de la plasmada en el precepto alemán, donde sí se exige literalmente el pago una vez que se hayan producido disminuciones en el tributo (*Steuerverkürzungen*) o alcanzado ventajas tributarias (*Steuervorteile*). Pero además, los términos «regularización» y «regularizar» no gozan de sentido unívoco en nuestro Derecho tributario ¹⁰⁶. Y aunque pueda interpretarse como vinculados al pago, queda todavía la posibilidad de que el pago se efectúe por la vía de apremio, en período de recaudación ejecutiva. No me parece suficiente, por tanto, el argumento literal, para exigir el pago. Pero tampoco me parecen suficientes otros argumentos en los que se basa tal exigencia.

¹⁰³ En opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 166, cabe la forma oral para regularizar.

¹⁰⁴ Lo exigen MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 124, 162-163 (aunque no se exigiría para la regularización de delitos no consumados, o si regulariza un partícipe al margen del autor: *cfr. ibidem*, págs. 163 y 166; entiende además que el pago parcial no cerraría el efecto de exención de pena: *cfr. pág. 169*); FENELLÓS PUIGCERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 59, aunque contemplando la posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento; BOIX REIG, en VIVES ANTÓN *et al.*, *Derecho penal, Parte especial*, Valencia, 1996, pág. 538; el mismo, junto con MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN (coord.) *et al.*, *Comentarios al Código penal*, Valencia, 1996, pág. 1.521; MORILLAS CUEVA, en COBO DEL ROSAL (dtor.), *Curso de Derecho penal español. Parte especial, I*, Madrid, 1996, pág. 876; SUÁREZ GONZÁLEZ, en *Comentarios a la Legislación penal, XVIII*, Madrid, 1997, pág. 128, excepto para el caso de falta de liquidez; el mismo, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dtor.)/JORGE BARREIRO (coord.), *Comentarios al Código penal*, Madrid, 1997, pág. 879; el mismo, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio de Derecho Penal, Parte Especial, Vol. II*, Madrid, 1998, pág. 613.

En contra, sin embargo, no exigen el pago otros autores: JORDANA DE POZAS, en *RMF*, 1995, n.º 2, pág. 77, ante la duda planteada por la poca claridad del texto del proyecto de Ley; LAMELA FERNÁNDEZ, en *CT*, 1995, n.º 75, pág. 36 (de lo contrario, se resucitaría una prisión por deudas; aunque ve posible exigirlo para las deudas derivadas de infracciones administrativas, pero no para las derivadas de delitos: *cfr. el mismo*, en *LL*, 1996-II, pág. 1.484); HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 4 (sin embargo téngase en cuenta lo que mantiene dicho autor sobre el momento consumativo: *cfr. ibidem* pág. 4, columna I, y pág. 5); TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 3; APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, pág. 334; RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, pág. 119; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones*, pág. 433.

¹⁰⁵ No lo entiende así MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 124, quien expresa: «Es evidente que bajo esta genérica expresión (*scil.* «regularice su situación tributaria») hay que entender comprendidos, en su esencia, los requisitos contenidos en los apartados 1 y 3 del §371 de la AO. Por tanto, con la mencionada expresión el legislador español está exigiendo no sólo que el contribuyente rectifique o complete los datos inexactos o incompletos previamente suministrados a la Autoridad financiera, o, en su caso, comunique los que había omitido, sino que además está requiriendo que pague la deuda tributaria evadida con el correspondiente recargo legalmente previsto, según se puede inferir ya del tenor literal de la norma, que alude a la regularización de la situación tributaria «en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo.»

¹⁰⁶ *Cfr. supra*, nota 9, de forma que puede tanto referirse al pago (art. 77.5 LGT, para la exigencia del pago de la cuota, recargos, etc., en casos de regularización tras la comisión de infracciones), como no incluirlo necesariamente (así en el art. 81 ss. RD 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el Reglamento del IRPF, donde se señala el procedimiento para ajustar el tipo de retención a las circunstancias fácticas).

9. Se aduce, en concreto, que *regularizar* requiere pagar, porque se trata de compensar mediante la regularización el desvalor de acción de defraudar, a la vez que reparar el desvalor del resultado defraudado ¹⁰⁷. La idea de la reparación me parece perfectamente defendible, pero entiendo que no es conclusión unívoca de dicho fundamento el exigir necesariamente el pago. Al menos, si se basa la regularización en la idea de arrepentimiento espontáneo en favor de la víctima, de donde tomaría su esencia y razón de ser, dicho fundamento no puede ignorar la concreta previsión de las circunstancias modificativas de la responsabilidad en el CP 1995 ¹⁰⁸. Por tanto, ni la propia letra del precepto conduce al pago como condicionante de la exención de responsabilidad penal, ni tampoco lleva necesariamente a tal conclusión la idea de reparación como fundamento.

10. Hay datos, en cambio, que abonan la solución de no exigir el pago: la redacción del artículo 61 LGT dada por L 6/1995, además de referirse al ingreso, alude también a las meras declaraciones presentadas, como distintas al ingreso (*cfr.* art. 61.3.II) ¹⁰⁹. Si a este dato gramatical y sistemático ¹¹⁰, se añade la configuración del sistema tributario de gestión e inspección, unido a la previsión del procedimiento de apremio para el cobro de las deudas, puede entenderse que la declaración del obligado cuyo contenido consiste en mostrar que la declaración anterior fue irregular, o que no existió, debería ser eficaz para librarle de la pena, sin necesidad de que efectúe además el pago de la deuda. Junto a este argumento, opera también un dato de coherencia sistemática: si la defraudación es algo más que el mero impago, la regularización no tiene por qué incluirlo ¹¹¹. Ello, en cambio, sí podría exigirse si se precisara una específica *actitud* de enmienda o arrepentimiento por parte del

¹⁰⁷ *Cfr.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 125. El propio MARTÍNEZ-BUJÁN reconoce, siguiendo a DE VICENTE REMESAL (*ibidem*, pág. 129), que dicha atenuante puede orientarse a los fines de la pena, pues no responde puramente a razones prácticas, utilitaristas o de conveniencia.

¹⁰⁸ Así, en la actualidad, las atenuantes de confesión (art. 21.4.^a) y reparación (art. 21.5.^a), no exigen necesariamente la satisfacción efectiva: *cfr.* MIR PUIG, *Derecho penal. Parte General*, 5.^a ed., Barcelona, 1998, 25/49; VALLE MUÑIZ, en QUINTERO OLIVARES (dir.)/MORALES PRATS/VALLE MUÑIZ (COORD.)/PRATS CANUT/TAMARIT SUMALLA/GARCÍA ALBERO, *Comentarios al Código penal*, Pamplona, 1996, pág. 212. Y en caso de que se entienda que la reparación exige la satisfacción efectiva a la víctima (pues el texto «*haber procedido* el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos» puede admitirlo), no cabe ignorar que la analogía con dicha circunstancia encuentra dificultades, dado que la defraudación tributaria no tiene un víctima personal, individual, que sufra el daño y pueda verse satisfecha con la reparación. Caso de exigir la reparación efectiva, puede admitirse que no debería contener lo mismo que tras un delito contra bienes jurídicos personales o meramente patrimoniales.

¹⁰⁹ Precepto que ya provenía de la reforma del mismo en 1991 por la LIRPF de 1991 (disposición adicional 14.^a). En la redacción dada por este precepto se contemplaba la posibilidad de aplicar recargos en caso de impago una vez efectuadas declaraciones extemporáneas, por lo que cabían éstas sin pago: de lo contrario, no tendría mucho sentido el recargo entonces previsto. La misma idea se confirma en la redacción actual del artículo 61.3.II, que prevé las declaraciones complementarias no seguidas de ingreso. Discrepo por tanto de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 162 y 167, cuando extrae de dicha disposición adicional el contenido de la regularización: rectificar y pagar.

¹¹⁰ Por otra parte, durante la tramitación parlamentaria se presentó una enmienda al texto del proyecto, en el sentido de exigir el pago, que finalmente fue rechazada: *cfr.* JORDANA DE POZAS, en *RMF*, 1995, n.º 2, pág. 77; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 4; TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 3.

¹¹¹ Así, QUERALT JIMÉNEZ, *DP. PE*, pág. 641, para quien «*regularizar es reconocer la deuda tardíamente*, aun sin los recargos a que hubiere lugar, pues fijarlos es competencia de la Administración tributaria» (cursiva del autor).

sujeto regularizador ¹¹²; o bien, si se tratara mediante el pago de evitar el resultado o sus efectos. Pero no parece que se exija lo primero ¹¹³ en la letra de la Ley; ni que el pago consiga paliar el efecto que la defraudación inicial generó en la Hacienda Pública (el pago mejora la liquidez y tesorería del Erario Público, pero no es éste el bien jurídico ¹¹⁴). Lo que sí está presente es la idea de cumplimiento de un *deber*, aunque fuera de plazo. Es decir: cumplimiento del deber constitucional de contribuir, aunque no como en la legislación tributaria está previsto se cumpla: permite, a pesar de todo, que se dé inicio a actuaciones administrativas de determinación de la deuda, para las que el sistema dispone de sobrados elementos ¹¹⁵.

11. Un argumento de carácter teleológico sustenta esta interpretación: si el fin de la regularización prevista en nuestro Derecho es motivar al cumplimiento de los deberes tributarios por los particulares ¹¹⁶, exigir el pago como condición para obtener el efecto liberador motiva más bien a que quien no puede pagar no regularice, pues hacerlo sin pagar le traería por añadidura la pena de prisión: sería exigir del defraudador una conducta de autodenuncia que nuestro ordenamiento no exige en otros ámbitos. Lo que, según entiendo, debe exigirse es el poner en conocimiento, el mostrar a la Administración la situación tributaria: ello me parece que basta para el cumplimiento del deber de contribuir. Lo demás, la determinación de la deuda, su exigibilidad y cobro, etc., forma parte de los regímenes de gestión y estimación de bases: elementos más coyunturales. Si además se considera que la redacción del precepto no recoge para la falta de pago expresamente un «efecto de bloqueo», como en cambio lo hace en otros sistemas (particularmente, la regulación alemana del § 371 AO),

¹¹² Con la peculiaridad, además, de que el pago es perfectamente compatible con la actitud interna más opuesta y contraria al pago de tributos de las que pueda imaginarse: puede efectuarse por mero cálculo oportunista, o incluso para «no levantar nuevas sospechas»: exigir el pago no garantiza arrepentimiento alguno. Sin embargo, ésta parece ser la posición defendida por FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, págs. 56 ss.

¹¹³ Resulta digno de elogio en el texto del artículo 305 que el legislador haya evitado referirse a la «espontaneidad» o a la «voluntariedad»: ésta se ve sustituida por la idea de *anterioridad* a determinados momentos del procedimiento. De esta manera pueden obviarse buena parte de los problemas que surgen cuando el Derecho penal condiciona un efecto atenuatorio a la *voluntariedad*: ello se ha producido, sobre todo, en materia de desistimiento en la tentativa, pero también en el arrepentimiento espontáneo. Sobre este último, *cfr.* POZUELO PÉREZ, en *CPC*, 1998, n.º 65, págs. 421-428. A pesar de la referencia a la «anterioridad», algunos derivan precisamente de esa referencia un requisito de voluntariedad para la regularización: *cfr.*, por ejemplo, MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial*, Valencia, 1996, pág. 899; para otros, más correctamente, se trata de un concepto normativo legal de voluntariedad: *cfr.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 181-182.

¹¹⁴ *Cfr.* una breve síntesis de este amplísimo tema, que tanto ha ocupado a la doctrina tributaria y penal, en SÁNCHEZ-OSTIZ, *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, págs. 352-353, con referencias.

¹¹⁵ *Cfr.* TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, págs. 2 y 4.

¹¹⁶ *Cfr.* la Exposición de Motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo en el CP la regularización tributaria: «Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes.»

pudiendo haberlo hecho ¹¹⁷, no debe entenderse tal condicionante como necesario, pues exigirlo por vía interpretativa supondría incurrir en analogía ¹¹⁸, pero *contra reo* ¹¹⁹. En definitiva, cabe defender que la regularización no exige el pago de la deuda, sino sólo el facilitar la determinación de su fijación por los regímenes que a partir de entonces deban operar.

12. Otros argumentos avalarían tal posición ¹²⁰: por un lado, que cuando la legislación tributaria pretende el pago, en situaciones de mora o incumplimiento inicial, lo exige expresamente (arts. 77.4-5 LGT, para las exenciones específicas de responsabilidad tributaria por infracciones; 55.2 RGI, para las actas de conformidad ¹²¹); exigir el pago, por otro lado, supondría posiblemente en la práctica que la Administración podría conformarse con la declaración extemporánea seguida del pago, previas las comprobaciones «formales» pertinentes, pero sin específicas actuaciones de comprobación; lo cual cerraría la posibilidad a ajustar su liquidación y evitar un nuevo fraude por el obligado regularizador ¹²². Sólo quedaría como obligación la derivada del artículo 35, y ésta

¹¹⁷ Así, TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, págs. 4-5. En contra, sin embargo, con este mismo argumento, FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 59. Para MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 166-167, no se debe exigir el pago cuando regulariza un partícipe, puesto que «el precepto español no autoriza a supeditar el levantamiento de la pena del partícipe a un pago posterior, que en el artículo 349.3 [como el actual 305.4] ni siquiera se menciona.» Según entiendo, este mismo argumento no permite exigirlo para los autores.

¹¹⁸ Analogía con el artículo 308.4, para el fraude de subvenciones, que sí lo prevé (como también su antecesor, el artículo 350.4, desde la reforma de junio de 1995) para lograr el efecto liberador de pena en ese delito: «el que reintegre las cantidades recibidas». Exigir el pago para una regularización eficaz con base en dicho precepto encerraría una extensión analógica del mismo, pues la *ratio* del delito de fraude de subvenciones, lo mismo que la regularización que opera en él, no es la misma que la del delito de defraudación tributaria. El diferente bien jurídico protegido en cada caso, así como la distinta cuantía típica de ambos delitos, abonan tal afirmación.

¹¹⁹ Para TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 4, sin mencionar la analogía, la exigencia del pago supondría una extensión de la punibilidad no prevista en el texto de la Ley.

¹²⁰ Algunos autores (así *cfr.* TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 3) aducen el argumento sistemático de que el delito de fraude de subvenciones (antiguo artículo 350.4, actual 308.4 CP), que encierra también una causa de exención de pena, exige reintegrar el importe de los fondos indebidamente percibidos. Sin embargo, me parece que el argumento, con ser correcto en parte, no lo es plenamente, pues en dicho contexto el reintegro es *la forma* de regularizar; lo que se trata de ver es si en el contexto de defraudación tributaria, y por efecto de las normas penales y las tributarias, debe también aportarse el pago de lo defraudado; pues bien podría suceder que en virtud de la legislación tributaria a la manifestación del obligado debiera seguir el pago: como se expone aquí, no nos parece que así sea. Para FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 59, es precisamente esa exigencia de reintegro en el fraude de subvenciones lo que le lleva a exigirlo también para la regularización tributaria.

¹²¹ *Cfr.* también Circular de 22 de julio de 1988, criterio n.º 2, en la que, para la declaración-liquidación positiva presentada *sin ingreso* y fuera de plazo *sin requerimiento* de la Administración (o sea, para la regularización), establece diversas consecuencias, pero no la de iniciar un procedimiento sancionador, cosa que en cambio se prevé para los casos en que sí existe requerimiento previo (criterio n.º 4). Por su parte, argumenta TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 3, con el dato de que la legislación tributaria al referirse a las declaraciones extemporáneas, distingue las que van seguidas de pago y las que no.

¹²² Un argumento similar (el pago evitaría maniobras de ocultación de bienes), en cambio, lleva a FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 59, a exigir el pago. En mi opinión, para evitar esas maniobras de ocultación de bienes por el obligado que regulariza existen ya mecanismos jurídicos (como la protección del derecho de crédito de la Hacienda Pública), y jurídico-penales (como el delito de alzamiento de bienes).

no desaparece por la regularización, sino que deja de exigirse entonces, para conseguir los efectos liberalizadores de la pena ¹²³. La regularización permite que sea la Administración la que, una vez incumplido lo previsto inicialmente en el sistema, disponga los medios que estime oportunos: inspección, etc. ¹²⁴.

13. La anterior argumentación concluye en que no es preciso el pago para obtener efectos liberadores de pena. Pero no cabe desconocer que, como bien ha señalado MARTÍNEZ-BUJÁN, la interpretación idónea de la regularización no puede ser de carácter tributario, sino que han de ser conceptos de naturaleza *penal* los que den contenido a dicha exención ¹²⁵. Dicho autor parte, concretamente de la idea de arrepentimiento, como pauta y elemento de referencia para establecer analogías con la regularización ¹²⁶. Una vez que se consigue poner en relación el arrepentimiento del autor con los fines de la pena, de prevención general y especial, eximir de pena al defraudador tendría cabida si con ello no se impiden efectos preventivos de dicho carácter ¹²⁷. La fundamentación de carácter jurídico-penal conduce entonces -en opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN- a que sólo sea merecedor de la exención aquel «comportamiento que se revela conforme con el fin jurídico-penal de la norma.» ¹²⁸ Entiendo correcto partir de la interpretación jurídico-penal, pero ésta no puede obviar el componente tributario del bien jurídico, y el papel del sistema tributario en la configuración de la imputación de responsabilidad *penal*. Por esta razón, me parece al menos discutible que exigir el pago tenga efectos preventivos, generales y especiales. Puede el pago encubrir precisamente una huida de la norma penal, con efectos preventivo-generales indeseables: se le concedería a todo defraudador, una vez cometido el delito, la oportunidad de pagar y liberarse de la pena ¹²⁹, de comprar su libertad. Y, por otra parte, los efectos preventivo-especiales pueden ser precisamente los contrarios. Al menos, el exigir el pago no garantiza que se obtengan de manera necesaria dichos efectos preventivos. Ciertamente la exigencia de pago supone una *objetivación* de un elemento subjetivo que de otro modo sería inviable: la voluntariedad. Pero puede dudarse que exigir el pago garantice el cumplimiento de los fines

¹²³ En este sentido, SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio*, Vol. II, pág. 613 (el mismo, en *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, Madrid, 1997, pág. 128; el mismo, en RODRÍGUEZ MOURULLO [dtor.]/JORGE BARREIRO [coord.], *Comentarios al Código penal*, pág. 879) considera que existe una necesaria relación entre el artículo 305.4 CP y el 61.3 LGT. Tiene razón al conectar la declaración por el obligado y el pago de la deuda. Pero esta regulación *tributaria* del deber de pago, que rige durante el procedimiento de gestión, en fase de período voluntario, pienso que no obsta a que *penalmente*, una vez pasado dicho período, una manifestación del obligado sea suficiente si con ella la Administración tributaria puede fijar la deuda. Con eso bastaría para justificar el efecto liberador de la pena.

¹²⁴ Por esta razón, que quede exento de pena no deja al responsable exento de la responsabilidad civil (deuda tributaria con los recargos). Aparte de que la desaparición de la responsabilidad penal no arrastra consigo necesariamente a la responsabilidad civil (contra, MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones*, pág. 434), la pretensión tributaria se mantiene.

¹²⁵ *Cfr.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 99-103, 124-130.

¹²⁶ *Cfr. ibidem*, pág. 129.

¹²⁷ *Cfr. ibidem*, pág. 127.

¹²⁸ *Ibidem*.

¹²⁹ Siempre que se den los restantes elementos: sobre todo la ausencia de comunicación de actividades de comprobación, u otras de contenido de inspección. Dicho requisito sí tiene efectos directos de prevención general y especial. Pero ya no es propiamente el pago.

de la pena ¹³⁰. Por estas razones, me parece más correcto, desde una óptica *jurídico-penal*, exigir del regularizador la colaboración, la puesta en conocimiento de la Administración tributaria de todo lo preciso para la determinación de la deuda. El pago es entonces secundario y puede obtenerse por muy diversas vías, una vez que la Administración determina el importe de la deuda ¹³¹.

14. Si lo esencial es poner en conocimiento, el mostrar a la Administración, la situación tributaria, resultan problemáticos los casos de «regularización parcial» y de «regularización incorrecta». Ésta se daría al acudir ante la Administración tributaria manifestando que la declaración anterior no existió o fue incorrecta, a la vez que se proporcionan *datos incorrectos*; mientras que la parcial supondría rectificar parte de la situación pero sin desvelar la totalidad ¹³². Se trata de una cuestión diversa a la del pago. Ahora se acude y se produce a la Administración una imagen sobre la magnitud del hecho imponible discordante con la realidad. En mi opinión, en la «regularización incorrecta» no estamos ante una regularización válida: constituye más bien una defraudación ¹³³. Es cierto que durante la tramitación parlamentaria se rechazó una enmienda que pretendía incluir como requisito de eficacia el que las declaraciones posteriores fueran completas, veraces y seguidas del pago) ¹³⁴; es cierto también que, según acabamos de exponer, puede defenderse que el pago no es imprescindible. Pero ambos datos son compatibles con que la conducta del obligado ante la Administración de Hacienda sea la de poner a disposición de ésta los datos, información o medios para fijar la deuda y cumplir *entonces* con su deber de contribuir. Al acudir de forma extemporánea, no será ya esencial un procedimiento de gestión basado en el esquema declaración-liquidación -el mayoritariamente previsto ahora-, sino que lo esencial resulta manifestar a la Administración la situación para que la deuda se fije a partir de entonces. Muy probablemente, a través de un procedimiento basado más en el «antiguo» esquema de gestión declaración-comprobación-liquidación; en muchos casos, por otra parte, parece que habrá de fijarse la deuda en virtud del régimen de estimación indirecta. No será posible fijar la situación tributaria si lo presentado permitiera determinar sólo una parte de la misma, lo que daría lugar a rebajar la cuantía previamente defraudada por debajo del límite típico de los 15.000.000: la regularización parcial no permite acceder a la exención de pena ¹³⁵. Se

¹³⁰ Cfr. en este sentido, contra la conexión de la regularización con los fines de prevención, GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, Pamplona, 1997, pág. 199.

¹³¹ El propio MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 169, reconoce al pago parcial tras la rectificación el efecto de levantamiento de la pena, por considerarla acorde con los fines del Derecho penal en esta institución.

¹³² Sin embargo, la regularización de la situación tributaria no exige, según alcanzo, rectificar otras deudas tributarias: la regularización se refiere al delito, que se especifica según cada tributo (cfr. art. 305.2). Por eso, rectificar en materia de un tributo y no en otro también defraudado no es regularización parcial ni incorrecta.

¹³³ De forma semejante, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 164; LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1.484.

¹³⁴ Cfr. en este sentido, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 4, aunque llegamos a conclusiones diferentes.

¹³⁵ Cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 165.

precisa ¹³⁶, en definitiva, del obligado la aportación de información completa en la medida de lo posible y correcta. De lo contrario se cometería una «nueva defraudación» ¹³⁷, dada la configuración del procedimiento de gestión que desde ese momento seguirá la Administración. En definitiva: la «regularización parcial» no es regularización. Sólo cuando la información que debería aportar el obligado no exista, o existiendo no pueda la Administración acceder a ella por otras vías, cabría afirmar que esa regularización, a pesar de todo, será eficaz: pero ya no estaremos ante una «regularización parcial» o «incorrecta», sino ante una regularización acompañada de información incompleta, que es algo distinto ¹³⁸, subsanable exigiendo del obligado que la complete. Aunque la Ley no lo precise, sería incoherente no exigirlo así.

15. En principio parece que la regularización deberá llevarse a cabo ante la Administración tributaria que sea competente para recibir las declaraciones-liquidaciones; o para practicar la liquidación, en su caso. Sin embargo, la Ley no establece nada concreto al respecto. Por otra parte, de cuándo se presente la «declaración» regularizadora del defraudador dependerá en muchas ocasiones la eficacia eximente, por lo que no me parece descartable que la presentación en los Registros Públicos ¹³⁹ de un escrito, dirigido a la Administración tributaria, por parte del obligado reconociendo la defraudación inicial, y poniendo a su disposición la información que se requiera, pueda eximir de responsabilidad penal. Los medios de que dispone la Administración, unido a la necesidad de contar con una garantía por razones de seguridad jurídica en cuanto al momento de su presentación, y ante el silencio de la Ley, pienso que permiten defender que sea válida como regularización esa autodenuncia. Con otras palabras, por esta vía se garantiza que se presenta a tiempo una declaración de voluntad del obligado a la que se vinculan efectos penales muy relevantes; el modo y procedimiento de regularización vendría después, con arreglo al Derecho tributario. El momento de presentación evitaría el efecto de bloqueo, pero falta todavía regularizar en sentido estricto (*cfr.* 7).

16. Al decir que la actuación del obligado que regulariza debe ser anterior al inicio de ciertas actuaciones administrativas ¹⁴⁰, cabe afirmar que la regularización debe ser espontánea o voluntaria. El concepto de espontaneidad, a estos efectos, consiste meramente en que se produzca *antes de*

¹³⁶ Contra, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 4, siempre que tras la regularización, el importe de lo defraudado quede por debajo de 15.000.000 de pesetas. Según APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, pág. 335, basta con que el ingreso deje la deuda por debajo de la cuantía típica: pero no entiendo cómo dice en la página anterior que la regularización no seguida de pago es válida, y ahora niega eficacia si se mantienen deudas superiores a los 15.000.000 de pesetas. Algo semejante se percibe en RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, pág. 123, que no exige el pago de la deuda, pero no entiende como regularización la que sea parcial y sitúe por debajo de la cuantía exigida en el artículo 305 la deuda pendiente.

¹³⁷ Con matices lo expreso: no se trataría de un *nuevo* delito de defraudación, sino de un acto de autoencubrimiento imputable, salvo que se cometan nuevos delitos para ello, que serían punibles.

¹³⁸ El caso que analiza FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 58 (cuantificación «rebajada»), me parece más bien de regularización incorrecta. Por su parte, excluye la regularización si no se produce una «rectificación completa de todo el hecho imponible realizado».

¹³⁹ Así, FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 56.

¹⁴⁰ Plantea MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 174, el caso de actuaciones de inspección y comprobación que terminan sin descubrir el delito: cabría presentar una eficaz regularización una vez concluidas aquéllas.

ciertas actuaciones administrativas o judiciales, sin que requiera en cambio ánimo específico alguno ¹⁴¹. Se impiden así los efectos liberadores cuando se acude existiendo ya notificación de inicio de actuaciones de comprobación tendentes a fijar la deuda tributaria objeto de regularización ¹⁴²: en definitiva, las actuaciones de comprobación por la Administración tributaria cierran la posibilidad de apreciar los efectos beneficiosos de la regularización ¹⁴³. Pero no aparece tan claro cuándo comienzan dichas prácticas, pues *actuaciones de comprobación* son llevadas a cabo no sólo por los órganos de la Inspección, sino también por los de gestión. Los primeros tienen como tarea fundamental la comprobación, pero no así los segundos, que junto a ésta (comprobación «formal») despliegan otras funciones, como la de mera recepción de declaraciones-liquidaciones, del pago, etc. En consecuencia, deberá entenderse que sólo la notificación de las actuaciones procedente de la Inspección tendrá efecto de bloqueo. No sucedería lo mismo con aquellas actuaciones de la Administración tributaria (particularmente de los órganos de gestión) que no constituyan propiamente comprobación tendente a fijar la cuantía de la deuda. En cuyo caso, no debería darse el «efecto de bloqueo» ¹⁴⁴. Sólo cerrarían, por tanto, el efecto liberador de pena aquellas actuaciones que fueran auténticamente de comprobación (las practicadas por la Inspección) ¹⁴⁵. Sin embargo, el legislador podía haber

- ¹⁴¹ Cualquiera que sean los motivos últimos de quien la lleva a cabo: no se trata de exigir un específico obrar *por arrepentimiento*, como la jurisprudencia penal parecía exigir para la antigua circunstancia atenuante de tal denominación. *Cfr.* MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES *et al.*, *Comentarios*, págs. 1.398-1.399. Más extensamente en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 181-182, quien habla de un concepto normativo legal de voluntariedad, definido en función de requisitos que lo objetivan, como sería el de haberse producido antes de conocer las actuaciones contra el obligado, etc.
- ¹⁴² Así, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 6; FENELLÓS PUIGCERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, págs. 62-63 (que lo extiende también a los casos de ampliación de las actuaciones al amparo del artículo 11.5 RGI: deberá informarse de tal ampliación para que cierre la posibilidad de regularizar); SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio*, Vol. II, pág. 611 (el mismo, en *Comentarios a la Legislación penal, XVIII*, Madrid, 1997, pág. 125), por lo que las actuaciones practicadas para unas deudas (por ejemplo, por el IS) no impedirían regularizar después las de otras (por ejemplo, por el IRPF): así también MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 173-174, aunque señala cómo la notificación de actuaciones de comprobación e inspección de carácter general, al amparo del artículo 11 RGI (referidas a la totalidad de la situación tributaria del obligado), produciría el efecto de bloquear la liberación de la pena. Más dudoso es si cabe apreciar regularización eficaz en los casos en que se inician actuaciones por fraude de subvenciones, o por cualquier otro delito no tributario (falsedades, por ejemplo), y se aprovecha para regularizar la situación tributaria «por si acaso».
- ¹⁴³ Así, el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 7 de septiembre de 1995 estimó que el conocimiento por el obligado de que se están siguiendo actuaciones de investigación contra él impide el efecto de exención de responsabilidad. *Cfr.* SIMÓN ACOSTA, *El delito*, pág. 109, y anexo IV.4, donde se recoge dicha resolución. *Cfr.* también APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, págs. 322-327.
- ¹⁴⁴ En este sentido llamaba la atención TRIGO MORTERERO, «Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *CT*, 1995, n.º 75, págs. 93-94, sobre la interpretación que se deriva de la expresión «actuaciones de comprobación» empleada en el artículo 305.4 CP (aunque referido al antiguo art. 349, con idéntico tenor en este sentido): por argumentos históricos y sistemáticos deduce que las actuaciones de comprobación que bloquean los efectos liberadores de pena son las auténticas de comprobación (arts. 140.1 LGT y 10 ss. RGI), y no las meramente «formales» (arts. 121.2 y 123 LGT) que la Administración tributaria puede también efectuar mediante los órganos de gestión. *Cfr.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 172-173; también, pero con otra argumentación, QUERALT JIMÉNEZ, *DP. PE*, pág. 642. En contra, a pesar de manifestarse en la línea de la opinión de TRIGO, *cfr.* FENELLÓS PUIGCERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 62.
- ¹⁴⁵ Por tanto, tampoco impiden la regularización las notificaciones de actuaciones de los órganos de revisión o recaudación: *cfr.* FENELLÓS PUIGCERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 62.

previsto que el efecto de bloqueo se produjera también con las meras actuaciones formales: corresponde a una decisión político-criminal, sujeta a criterios de necesidad y oportunidad, que bien podría tener unos márgenes distintos -más amplios o más estrictos- que los actuales; la opción que nos parece adecuada es la más beneficiosa al reo dentro del sentido literal posible.

17. El propio Reglamento de la Inspección dispone que la notificación al obligado tributario dará inicio a las actuaciones inspectoras (arts. 29-30 RGI). Si para dichas actuaciones existen garantías abundantes y firmes, no parece que deban relativizarse cuando se trata de condicionar los efectos liberadores de la pena (o de la sanción): en definitiva, deberán concurrir todos los elementos «formales» de la notificación ¹⁴⁶ para que la misma cierre la posibilidad de acogerse a los beneficios previstos en el artículo 305.4 CP. Dicha notificación deberá incluir información sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones, así como de los derechos y obligaciones del contribuyente en el curso de las mismas (arts. 3.n] y 27 LDGC). Lo cual permite afirmar que la notificación que acaba con la espontaneidad o voluntariedad será sólo aquella que se produzca debidamente, con los requisitos exigidos en Derecho. En cambio, las notificaciones que no se ajusten a dichas exigencias, no deberían tener «efecto de bloqueo» ¹⁴⁷.

18. Por otra parte, el propio RGI ha relativizado estos elementos garantistas de la notificación de actuaciones al prever que «cuando lo estime conveniente» o «justificado», la Inspección podrá dar inicio a sus actuaciones sin previa comunicación (art. 30.2 RGI). A este respecto, pienso que deben nuevamente desplegar plena validez las normas sobre derechos de los contribuyentes recogidos en la LDGC: en concreto, se señala cómo asiste al contribuyente el «derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente ley.» (art. 3.n], *cf.* también en idéntico sentido art. 27). Por esta razón, completado con lo previsto a su vez en los artículos 20 y 3.j] ¹⁴⁸, puede entenderse que las razones que justifiquen el inicio urgente y perentorio, sin previa comunicación, de las actuaciones de inspección, no pueden soslayar la necesidad de *informar* al contribuyente, al menos en el momento en el que éstas se inician ¹⁴⁹. Si la

¹⁴⁶ En particular, dispone el artículo 30.1 RGI: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, conforme a lo dispuesto en el capítulo III del título primero de este Reglamento... En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar. Cuando se requiera al interesado para que comparezca en las oficinas públicas un día determinado, entre éste y la notificación del requerimiento mediará un plazo mínimo de diez días...»

¹⁴⁷ *Cfr.* FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 62; RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, págs. 124-125 (antes de la LDGC).

¹⁴⁸ Que se refieren a la intervención menos gravosa para el administrado: toda actuación de inspección será «gravosa», pero se trata de no producir innecesaria y desproporcionadamente perjuicios al inspeccionado. Puede decirse que existe por parte del obligado que va a ser inspeccionado un deber de tolerar las actuaciones (derivado de su posición de deudor tributario tal y como se configura el sistema tributario de gestión e inspección; y derivado también de la eventual comisión de conductas ilícitas), pero que ha de ser proporcional al interés jurídico de detectar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

¹⁴⁹ En este sentido, ya antes de la LDGC, FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 62.

previsión de tales derechos del contribuyente, eventual inspeccionado, tuviera la fuerza de excepcionar toda actuación repentina de la Inspección, de nada serviría ésta ni el régimen de infracciones y delitos, que se vería *eludido*, mediante la regularización inmediata tras el comienzo de tales actuaciones administrativas. Entiendo, por tanto, que la notificación a que se hace referencia en el artículo 305.4 CP debe ser la de verdaderas actuaciones de inspección, cuyo contenido conste al contribuyente. Por tanto, si la Inspección no lo especifica así -parece, por otra parte, relativamente sencillo hacerlo-, esa comunicación no debería impedir la regularización liberadora. En cambio, cuando existan motivos para una pronta actuación, sin lapso de tiempo al contribuyente ¹⁵⁰, podrá la Inspección dar inicio a tales actuaciones cuando lo crea oportuno, pero deberá entonces, al iniciarlas, dar cumplimiento a las prestaciones de información ^{151, 152} y de intervención menos gravosa para el contribuyente ¹⁵³.

19. Se produce también el «efecto de bloqueo» si, en lugar de actuaciones de comprobación, se ha interpuesto una querrela o denuncia por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración tributaria autonómica, foral o local. Lo mismo si se han iniciado actuaciones por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción, que han trascendido a conocimiento del obligado. En ambos casos, lo definitivo para bloquear la regularización liberadora es la toma de conocimiento *por esas vías* de que su situación con la Hacienda Pública puede dar lugar a

¹⁵⁰ No existe, en lo que alcanzo, ni en la propia LDGC, ni en la LRJPAC un derecho a que medie un plazo de garantía entre la notificación y el comienzo efectivo de actuaciones. El artículo 30.1 RGI establece un plazo para los casos en que el obligado ha de personarse en las propias oficinas de la Administración tributaria. Más allá de esta previsión, lo que se prevé en la LDGC y RGI es el deber de información *al iniciarse* las actuaciones.

¹⁵¹ Entiende MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 173, que por razones garantistas debe el funcionario dar satisfacción a lo requerido en la legislación administrativa al efecto, pero defendiendo que de *lege ferenda* debería producirse el efecto de bloqueo con la sola presencia del funcionario inspector; para SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio*, Vol. II, pág. 611: sólo la «comunicación notificada al obligado tributario» prevista en el artículo 30 RGI es la que permite evitar los efectos liberadores de la regularización (el mismo, en *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, Madrid, 1997, pág. 125; el mismo, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dtor.)/JORGE BARREIRO (coord.), *Comentarios al Código penal*, pág. 878): sólo tendrán «efecto de bloqueo» las actuaciones precedidas de «notificación»; pero dicha exigencia me parece fácilmente soslayable por la Inspección, por lo que deviene en excesivamente formal: bien podrían personarse los funcionarios de la Inspección mostrando la notificación a la vez que dan inicio a las actuaciones. Lo esencial, me parece ser, por motivos garantistas, la comunicación exigida por la LDGC.

¹⁵² Si la notificación se dirige sólo contra alguno de los obligados, según RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, pág. 124, podrán los restantes acogerse al beneficio. Para los casos de actuaciones de inspección frente a un obligado, y regularización por otro distinto de su propia situación antes de que el procedimiento se dirija contra él, lo defiende MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.404 (*cfr.*, en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, pág. 69, nota 29). Más matizado, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 175, que distingue el caso de regularización de un coautor, habiéndose notificado a otro coautor (admite la eficacia liberadora de pena), del caso de regularización por un partícipe, una vez notificado al autor (la niega); *cfr. ibidem*, pág. 178, para el caso de querrela o denuncia.

¹⁵³ Por otra parte, excluir por falta de notificación las actuaciones «por sorpresa» de la Inspección, y admitir para esos casos la regularización liberadora de pena, traería consigo el perverso resultado de que precisamente en esos casos (quizá graves) que justifican una inspección «por sorpresa» se podría regularizar con efecto liberador de pena, incluso tras la llegada de la Inspección. No acabo de ver por qué excluir las actuaciones sin previa comunicación del artículo 30.2 RGI, cuando en el párrafo 3 del mismo artículo son asimiladas. El problema reside más bien en que en estas actuaciones, notificación y comienzo de actuaciones coinciden.

responsabilidad ¹⁵⁴. En este sentido, debe interpretarse la interposición de querrela como el momento en que se tome conocimiento de la interpuesta contra el obligado, eventual responsable penal, sin que ello se entienda producido con la notificación de dicha querrela o denuncia ¹⁵⁵. No así cuando se trata de actuaciones del Juez de Instrucción, o del Fiscal ¹⁵⁶, donde se exige adquirir conocimiento formal en virtud de los medios arbitrados en Derecho para tomar conciencia de las investigaciones iniciadas (conocimiento *formal*, mediante la notificación) ¹⁵⁷. Al margen de estos casos, por ejemplo, si se percibe por terceros también inspeccionados que las actuaciones han dado comienzo, el obligado podría acogerse a la regularización ¹⁵⁸; igualmente, si se adquiere conocimiento en virtud de una querrela interpuesta por particulares ¹⁵⁹.

20. Se plantea la cuestión de si resulta válida la regularización efectuada por un tercero, por alguien distinto al obligado tributario. Incluso cabría plantear si puede un partícipe regularizar válidamente, sin conocimiento o incluso con oposición del autor-obligado tributario ¹⁶⁰. Quienes entienden que la regularización constituye una causa personal de levantamiento de la pena o una excusa absoluta (en cualquier caso una previsión personal) en atención a un elemento subjetivo, exigen que debe ser el propio *obligado*, sobre todo porque basan la exención de pena en un elemento de la conducta (basado en la espontaneidad) ¹⁶¹. Pero si para el pago y cumplimiento de los restantes deberes tributarios (art. 35 LGT) la actuación de un tercero distinto al propio obligado puede darles cum-

¹⁵⁴ Así, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.404 (*cf.*, en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, págs. 68-69).

¹⁵⁵ Hay datos gramaticales, sistemáticos y teleológicos (*cf.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 177) para pensar que no se exige la notificación formal, sino que basta la mera adquisición de conocimiento.

¹⁵⁶ Para las posibles actuaciones de éste (en virtud de lo dispuesto en los arts. 785 bis y 789 Ley de Enjuiciamiento Criminal, para el proceso abreviado), y señalando posibles problemas aplicativos, *cf.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 179; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, págs. 1.405-1.406 (*cf.*, igualmente, el mismo, en *La reforma*, págs. 70-71); le sigue SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio, Vol. II*, pág. 612; el mismo, en *Comentarios a la Legislación penal, XVIII*, Madrid, 1997, pág. 126; el mismo, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dtor.)/JORGE BARREIRO (coord.), *Comentarios al Código penal*, pág. 878; FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 64.

¹⁵⁷ Relativiza la notificación «formal» MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 180-181. Muy restrictivo en este sentido, QUERALT JIMÉNEZ, *DP. PE*, págs. 643-644. *Cfr.* también SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio, Vol. II*, págs. 611-612; el mismo, en COBO (dtor.), *Comentarios a la Legislación penal, XVIII*, Madrid, 1997, págs. 125-126; el mismo, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dtor.)/JORGE BARREIRO (coord.), *Comentarios al Código penal*, pág. 878. En cambio, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 6, entiende que como «conocimiento formal» a estos efectos podría bastar el que se intenta alcanzar con quien pretende sustraerse a la acción de la Justicia.

¹⁵⁸ Téngase en cuenta, sin embargo, lo afirmado *supra*, nota 117, para la regularización por los partícipes.

¹⁵⁹ Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 176, que lo admite de *lege lata*, pero lo critica de *lege ferenda*.

¹⁶⁰ Así, APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, pág. 339-340. Contra RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, pág. 123; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.401.

¹⁶¹ Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 166 (pero admite la efectuada por medio de representante autorizado; como también la autodenuncia por parte de los partícipes «de forma conjunta con el autor o incluso con anterioridad a la intervención de éste»: *cf. ibidem*, pág. 148); APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, pág. 337; FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 56, que contempla la posibilidad de que regularice un tercero, pero debidamente acreditado en nombre del defraudador, con encargo personal de éste, por encontrarse el mismo imposibilitado de llevarla a cabo personalmente.

plimiento ¹⁶², cabe plantear que también lo sea para la regularización. Por otra parte, el artículo 36 LGT prescribe que las relaciones o pactos entre los particulares no alteran la obligación tributaria existente; lo cual es tanto como reconocer que caben dichos pactos, pero que no afectarán en cualquier caso a la deuda tributaria. Para la regularización estimo, sin embargo, que aun siendo posible la actuación de un tercero ¹⁶³, se precisa del obligado una manifestación al menos en el sentido de regularizar. Pienso que menos no puede exigirse, si estamos ante una causa de levantamiento de pena. Para regularizar será necesario que el obligado aporte información, documentación contable, etc., y esto puede hacerlo un tercero. Pero el obligado debería al menos ratificarla ¹⁶⁴.

21. Mayores problemas ha supuesto la cuestión de si los efectos de exención de la pena se aplican también a los partícipes en el delito de defraudación. Según la opinión doctrinal mayoritaria ¹⁶⁵,

¹⁶² Discute la doctrina sobre el alcance de las relaciones entre el tercero y el obligado (*cf.* FALCÓN Y TELLA, en VV.AA., *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, 1990, págs. 582-583), pero se admite (por la jurisprudencia) el pago realizado por un tercero.

¹⁶³ Lo contrario supondría convertir la regularización en un acto de propia mano, y quizá también al delito tributario en delito de propia mano, que no parece sea su naturaleza. La naturaleza del tributo y del delito tributario en consecuencia se agota en la prestación del obligado, cualquiera que sea la actitud interna, la intención, el deseo de quien la cumple. Y, correspectivamente, a la Administración no le es lícito indagar todos aquellos aspectos que escapan al mero cumplimiento *externo* de los deberes tributarios. De esta manera, la regularización prescinde de elementos subjetivos: contra dicha referencia a la espontaneidad subjetiva, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, págs. 5-6; FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 57.

¹⁶⁴ La idea de arrepentimiento debe compatibilizarse con los múltiples intereses o ánimos posibles del sujeto regularizador; o lo que es lo mismo, no puede interpretarse, y menos exigirse, como fruto de un específico ánimo que resulta dudoso ya para la comisión del delito. Sobre la evolución de la circunstancia de arrepentimiento espontáneo hacia realidades más objetivadas, *cf.* ÁLVAREZ GARCÍA, en *CPC*, 1997, n.º 61, págs. 247-250; también POZUELO PÉREZ, en *CPC*, 1998, n.º 65, págs. 415-421, aunque mostrándose partidaria de que la circunstancia requiriese cierto elemento subjetivo (*cf.* *ibídem*, pág. 428).

Veo problemas de prueba y viabilidad si se centra el fundamento de la exención de pena en el arrepentimiento del defraudador (así, en cambio, FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 54).

¹⁶⁵ En sentido afirmativo MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 148, por el fundamento de la previsión, a pesar de la deficiente redacción del precepto; QUERALT JIMÉNEZ, *DP, PE*, págs. 639 y 645; RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, pág. 123; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.400; SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio, Vol. II*, pág. 612 (exigiendo autodenuncia también por los partícipes); el mismo, en *Comentarios a la Legislación penal, XVIII*, 1997, pág. 127; el mismo, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dtor.)/JORGE BARREIRO (coord.), *Comentarios*, pág. 879; SIMÓN ACOSTA, *El delito*, pág. 110, nota 62, que recoge la opinión de MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO; también DE JUAN CASADEVALL/GARCÍA LLAMAS, en ESCUDERO, *et al.*, *Delitos*, pág. 353; BOIX REIG, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1996, XX, pág. 282 (sin que deba exigirse conducta alguna al partícipe); APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, pág. 339 (que basa la extensión en el argumento sistemático de que la Exposición de Motivos de la Ley que introdujo dicha regularización remitía a las normas generales del Código penal, y en el que reporta el artículo 268, la exención de pena por parentesco en algunos delitos patrimoniales, que sí restringe los efectos a los que sean parientes, de forma que si la ley no distingue, tampoco debe distinguirse en la interpretación. En mi opinión, no se trata de las normas generales del Código penal sobre las personas responsables (Título II del Libro I), sino a una extensión analógica o bien una extensión de la institución de la causa personal de levantamiento de pena para que cumpla sus fines: si los partícipes no quedan libres de pena como los autores regularizadores, en muchas ocasiones faltarán motivos para regularizar.

Contrarios a extender los efectos a los partícipes, MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, pág. 899; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, en *RDFHP*, 1995, n.º 236, pág. 361 (al menos, si nada hacen por regularizar).

y alguna resolución que se ha ocupado del tema ¹⁶⁶, los efectos son extensibles a los que participan, según se desprende de la finalidad de la previsión de exención de responsabilidad penal ¹⁶⁷. Una vez que el legislador ha decidido primar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios de los obligados, no tendría coherencia interna la restricción de la exención únicamente a los obligados ¹⁶⁸. Efectivamente, por encima de si el delito tributario (de defraudación) es delito especial o no ¹⁶⁹, las normas generales del Código permiten extender la responsabilidad penal a los partícipes no cualificados que intervienen en el delito o delitos conexos ¹⁷⁰. Ello probaría ya que las categorías penales de atribución de responsabilidad *penal*, pueden diferir, y de hecho difieren de las categorías *tributarias*. Por esta razón, si existen motivos suficientes de naturaleza penal como para neutralizar el merecimiento y la necesidad de sancionar las conductas de defraudación, el Derecho tributario podría «verse desplazado». Pero además, como la pretensión tributaria latente tras la deuda ha de satisfacerse, ni siquiera se ve desplazada, sino que se verá satisfecha, aunque determinada y pagada por vías distintas a las ordinarias (o sea, que puede diferirse a otro momento distinto al de la regularización). Que se extienda a los partícipes no excluye que éstos deban llevar a cabo algún acto de rectificación: al menos parece proporcionado y ajustado a los fines de la regularización, que el partícipe ratifique o se adhiera a lo efectuado por el regularizador ¹⁷¹.

¹⁶⁶ El Auto del TS de 22 de diciembre de 1995, de apertura del juicio oral del caso *Filesa* (ponente Bacigalupo Zapater: LL 419/1996), FJ 3.º, entendió, con base en que no se trataba de una interpretación que ampliara correlativamente la punibilidad (cosa que sí puede suceder en la interpretación analógica de otras eximentes), que los efectos eran extensibles a los partícipes, pero exige del partícipe un comportamiento «regularizador» (*actus contrarius*), pues se fundamenta en la reparación: idea que APARICIO PÉREZ, J., *El delito*, pág. 339, aprecia de manera amplia.

¹⁶⁷ Por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 148. Por otra parte, si el partícipe no quedara exento, se situaría al regularizador en la tesitura de rectificar su situación denunciando la conducta de otros, los partícipes, cosa que no le exige el Derecho penal, ya que no existe un deber de denunciar delitos que haya adquirido rango *penal*.

¹⁶⁸ Sin embargo, un dato no puede obviarse: durante la tramitación parlamentaria se rechazaron enmiendas que pretendían recoger expresamente que la regularización afectaba a los partícipes: *cf.* en MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.400.

¹⁶⁹ Sobre esta cuestión, en la bibliografía reciente, *cf.* SIMÓN ACOSTA, *El delito*, págs. 35 ss., donde recoge el parecer asentado en la jurisprudencia (delito especial), que critica, mostrándose partidario en cambio de su calificación como común.

¹⁷⁰ Sugiere MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.401, que la aplicación analógica del artículo 65 CP (comunicabilidad de las circunstancias modificativas) permitiría encontrar un apoyo legal a la extensión.

¹⁷¹ En opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 166, debe presentarse una declaración personal de rectificación; para SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio*, Vol. II, pág. 612, exigiendo autodenuncia también por los partícipes; el mismo, en COBO (dtor.), *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, Madrid, 1997, pág. 127. Matizadamente, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.400, concretando que el partícipe debería al menos verificar la regularización del autor, pero sin necesidad de exigirle más.

22. A la vista de la extensión que presenta la regularización, que no exige el pago, y que se aplica también para los partícipes, podemos preguntarnos cuál es su naturaleza dogmática. Se sostienen, al respecto, básicamente dos posturas: la de una excusa absoluta¹⁷²; o bien, la de una causa personal de levantamiento de pena¹⁷³. Son pocos los autores que consideran afectadas otras categorías¹⁷⁴. Por mi parte, aprecio que opera como un factor con arreglo al cual una punibilidad ya existente desaparece: no se trata de un factor previo, comprobado después de la realización del hecho, según el cual no llegaría a existir *ab initio* punibilidad, sino que ésta existe pero se ve «levantada», desplazada, hecha desaparecer: por la presencia de intereses político-criminales pre-

¹⁷² Así, DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, pág. 40; CHOCLÁN MONTALVO, en *AJA*, 1995, n.º 194, pág. 3; RANCAÑO MARTÍN, *El delito*, pág. 123, según entiendo; PÉREZ ROYO, *Derecho financiero*, pág. 293; BOIX REIG, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1996, XX, *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código penal*, pág. 281 (aunque en pág. 282 no descarta que pueda tratarse de una causa de levantamiento de pena); el mismo en VIVES ANTÓN *et al.*, *DP, PE*, Valencia, 1996, pág. 537; el mismo, junto con MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.521; MUÑOZ CONDE, *Derecho penal. Parte especial*, Valencia, 1996, pág. 899; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.398: «constituyen excusas absolutorias *ex post factum* (causas de levantamiento de pena) cuyo efecto es excluir la punibilidad del hecho antijurídico y culpable. Se trata, por consiguiente, de una causa de exención de pena que opera con carácter post-delictivo, por cuanto el delito se haya ya consumado», cursiva del autor.

En contra, QUERALT JIMÉNEZ, *DP, PE*, pág. 638; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 5; LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1483 (con argumentos gramaticales -no es lo mismo declarar exento de pena que de responsabilidad penal- y teleológicos).

¹⁷³ *Cfr.* así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 130, entre otros lugares (sobre la naturaleza de la previsión en Derecho alemán, *cfr. ibidem*, pág. 104: causa personal de levantamiento o anulación de la pena, como opinión dominante); SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, «La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública», en *RDFHP*, 1995, n.º 236, pág. 360; SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, *et al.*, *Compendio de Derecho Penal, Parte Especial, Vol. II*, Madrid, 1998, pág. 610; el mismo en *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, Madrid, 1997, págs. 124-125; FENELLÓS PUIGSERVER, en *CT*, 1997, n.º 84, pág. 54; la Consulta n.º 4, de 19 de febrero de 1997, de la Fiscalía General del Estado, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal (reproducida en ESCUDERO, *et al.*, *Delitos*, págs. 353-364, aunque se expresa su carácter de «excusa absoluta», se reconoce el carácter de causa personal de levantamiento de pena, y se reduce después su virtualidad a los casos en que existe una conducta del partícipe, o al menos no hay oposición de éste (*cfr. ibidem*, págs. 357 y 362-364).

¹⁷⁴ La presencia de intereses político-criminales en la regularización lleva a QUERALT JIMÉNEZ, *DP, PE*, págs. 638-639, a afirmar que estamos ante una «peculiar causa de exclusión de la antijuridicidad, derivada del ordenamiento fiscal, por haber dado *satisfacción a la víctima*» (cursiva del autor). Y añade: «no se trata de una causa de justificación, puesto que opera *ex post facto*, aunque, a mi juicio, elimina la antijuridicidad». Ciertamente, si partimos de la base de que la regularización excluye el daño inicialmente causado por el delito, y el daño se pone en conexión con la antijuridicidad (*cfr. ibidem*, apartado bccd), cabe llegar a dicha solución. Pero dudo de que el daño deba y pueda integrar el contenido de injusto, y sí en cambio, condicionar las necesidades sociales de sanción (*cfr. GARCÍA PÉREZ, La punibilidad*, pág. 200, que desconecta la regularización del injusto). Más defendible es la opinión de QUERALT en cuanto a la *naturaleza tributaria* de esta previsión: es precisamente el sistema tributario según se ha configurado, lo que permite dar entrada a las instituciones propias de éste, y permitir una regularización sin pago.

Por su parte, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 5, tras negar que se trate de una excusa absoluta, pone en conexión la regularización con el desistimiento (de consumir) en la tentativa, al entender que el momento consumativo del delito de defraudación se postpone hasta el momento de intervención de la autoridad administrativa, o de la presentación de denuncia o querrela (no por particulares: *ibidem*, pág. 6); contra, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, en *RDFHP*, 1995, n.º 236, pág. 359.

Para LAMELA FERNÁNDEZ, en *LL*, 1996-II, pág. 1.484, su naturaleza está más próxima a una causa de exclusión de la antijuridicidad.

valentes. Se trataría, por tanto, de una causa personal de levantamiento de pena, por falta de la suficiente necesidad de sancionar ¹⁷⁵. Sin embargo, la expresión «causa personal» no puede hacer pensar que, por ser personal, cierre la posibilidad de extender la liberación de pena a otros sujetos. Efectivamente, que tenga dicho carácter es compatible con que no se exija una concreta conducta de pago de la deuda por parte del regularizador y menos todavía con una actitud subjetiva de arrepentimiento. Dada la configuración del sistema tributario, bastaría -según se ha expuesto- con poner a disposición de la Administración la situación tributaria incorrecta inicialmente declarada, acompañada de su rectificación o de la disponibilidad para su fijación por ésta (métodos indirectos). La cuestión reside por tanto en si existen o no datos suficientes para excluir la pena por falta de merecimiento o necesidad.

23. Efectivamente, el merecimiento y la necesidad de pena podrían verse disminuidos, hasta el punto de permitir la exención de penas y sanciones, como ya sucede en otros ámbitos. Si el titular de la pretensión tributaria, que es el Estado, ha optado por el cumplimiento de los deberes tributarios por los propios obligados antes que la sanción de su incumplimiento, es porque prefiere un medio menos costoso de realización de la pretensión tributaria, que acabará cumpliéndose ¹⁷⁶. Particularmente, si los deberes tributarios acaban cumpliéndose, aunque por otra vía diversa a la inicialmente prevista, si además puede obtenerse el cobro de la deuda, no parece que recurrir a los medios penales, si se regulariza, sea necesario. Una vez que el titular del bien jurídico, la Administración económica, prefiere fomentar la vía del cumplimiento aunque sea extemporáneo, *desaparece la necesidad de sancionar*. No desaparece, en cambio, el merecimiento de pena ¹⁷⁷, pues la conducta defrau-

¹⁷⁵ Para BACIGALUPO ZAPATER, en *AP*, 1995, pág. 893 (el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO *et al.*, *Código penal*, pág. 3.109; el mismo, *Derecho penal económico*, pág. 226), con la denominación de excusa absolutoria, «Se trata de una compensación -al menos de una parte esencial- de la culpabilidad mediante un *actus contrarius*, en el sentido de una "actuación socialmente constructiva".» (cursiva y entrecorillado del autor, con referencias). Entiendo que se refiere a la culpabilidad en sentido amplio, y no a la categoría de tal nombre que se exige en la teoría del delito, porque en otro lugar (*cf.*: BACIGALUPO ZAPATER, *Principios de Derecho penal, parte general*, 5.ª ed., Madrid, 1998, págs. 298 ss.), incluye en ella la posibilidad de conocer la desaprobación jurídico-penal del acto y la capacidad de culpabilidad en sentido estricto (imputabilidad).

¹⁷⁶ No veo tanto una renuncia al ejercicio del *ius puniendi* por parte de su titular (como critica en cambio QUERALT JIMÉNEZ, *DP. PE*, pág. 638, apartado bccb), sino un ejercicio del mismo de acuerdo con los principios del Derecho penal: concretamente, de necesidad y proporcionalidad de la sanción. En cambio, sí me parece más defendible la postura de GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad*, pág. 200, cuando señala cómo tras la regularización se encierra una opción por medios más eficaces de gestión y recaudación, aun a costa de exigencias de prevención general.

¹⁷⁷ Aunque cabría plantearse si una disminución de la necesidad de pena por motivos vinculados a la concreta configuración del sistema tributario, al modo de proceder de la Administración, al diseño de la gestión de los tributos, etc., acabaría por influir en el merecimiento mismo de pena.

datoria permanece ¹⁷⁸. No hay con ello riesgos de relativizar la norma penal ¹⁷⁹, de manera que *se devalúe* la prohibición de defraudar, pues siempre se condiciona a que sea sin requerimiento previo. Requerimiento previo y pago de la deuda operan en planos distintos: el primero determina el final de la posibilidad de evitar la pena; mientras que el segundo constituye el cumplimiento de una prestación previa al delito, y sujeta a múltiples factores ¹⁸⁰. Es la propia fisonomía del sistema tributario, que determina ya la del bien jurídico mismo, lo que hace desaparecer la necesidad de pena. En delitos contra bienes jurídicos personales -incluidos los patrimoniales- no sucedería igual, por lo que podría exigirse en esos casos elementos diversos para el arrepentimiento del autor ¹⁸¹.

24. La fundamentación que defiende no se halla lejos de aquellas de carácter jurídico-penal que se han ofrecido en la doctrina alemana y española ¹⁸²: parece más que correcto que, cuando de un delito se trata, deban ser los fines del Derecho penal los llamados a intervenir para decidir si procede o no el levantamiento de pena. En este sentido, una fundamentación de carácter jurídico-penal parece en mejores condiciones para explicar satisfactoriamente la institución y aportar criterios interpretativos ¹⁸³. Sin embargo, discrepo en parte de la postura expuesta por MARTÍNEZ-BUJÁN, en la

¹⁷⁸ Difiero, por tanto, de la fundamentación que propone TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, pág. 4, columnas I-II, para quien «El fundamento teórico de la exención se encontraba en que, efectuada la rectificación con veracidad y cumplimiento por el obligado al pago, *desaparecería la defraudación* [cursiva añadida], se desvanecería el desvalor de acción y, al posibilitarse la intervención recaudatoria, aun por vía de apremio, de la Administración tributaria, se acabaría por colocar en condiciones de reparación el perjuicio patrimonial, conduciendo a la desaparición del desvalor del resultado y a la innecesidad de la persecución penal del hecho en la medida en que el bien jurídico objeto de protección o no se ve afectado o se ve afectado tan levemente que se justifica la dejación del *ius puniendi* del Estado.» En efecto, dicha fundamentación, con acoger elementos muy correctos, da entrada a conceptos de diversa naturaleza, de injusto y de necesidad de pena por otras razones, que no me parece oportuno entremezclar; aunque reconozco (*cfr.* nota anterior), que una disminución de la necesidad de pena podría afectar al merecimiento de pena.

¹⁷⁹ La doctrina alemana más moderna que ha analizado la autodenuncia prevista en el § 371 AO, señala cómo un fundamento de la misma en las instituciones del Derecho penal, particularmente el desistimiento de consumir el delito y la reparación, permitiría ajustar la exención de pena a los fines perseguidos por la norma penal: no se verían derogados los mecanismos preventivos propios del Derecho penal, sino que serían precisamente éstos los que abonarían dejar de sancionar por razones preventivas: *cfr.* la exposición en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 102-103. Contra la idea de basar la exención en el desistimiento, *cfr.* GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad*, pág. 197.

¹⁸⁰ Quien paga tras la regularización -insisto de nuevo- no garantiza un específico ánimo de arrepentimiento; y es dudoso que repare el daño (pues, aun desde una perspectiva patrimonialista del bien jurídico en estos delitos, no parece que una deuda tributaria impagada resulte proporcional con el volumen total de la recaudación). Evita, eso sí, un perjuicio a la gestión tributaria de los tributos, pero ello no puede considerarse una prestación indemnizable: de lo contrario, debería considerarse que también quien acude en periodo voluntario genera una actuación «indemnizable» de la gestión de tributos.

¹⁸¹ Expone así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 168, la tendencia del Derecho penal alemán a prever causas de exención de la pena por comportamientos post-delictivos en materia de delitos socio-económicos. Pero ello no obsta a que según la naturaleza del delito, y bien jurídico protegido, no se exija siempre la satisfacción efectiva: en mi opinión, en el delito de defraudación el sistema tributario permitiría entonces no exigir el pago, y sí *regularizar*, rectificar, según hemos expuesto.

¹⁸² *Cfr.* referencias de la doctrina alemana en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 99-103, quien representa en nuestra doctrina el esfuerzo por construir la regularización desde la idea de arrepentimiento y reparación.

¹⁸³ Así, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 103.

medida en que la naturaleza tributaria del bien jurídico, y la fisonomía del sistema tributario condicionan la vigencia del tipo de defraudación¹⁸⁴. Efectivamente: se mantenga la tesis que se mantenga sobre el bien jurídico -tema que por lo demás ocupó a nuestra doctrina en los primeros años de vigencia de estos delitos-, no cabe negar que lo defraudado no es una mera suma dineraria, vinculada a una deuda impagada al defraudar: hay un componente tributario en el bien jurídico que condiciona el contenido de injusto¹⁸⁵, la tipicidad, el momento consumativo y tantas otras categorías de la teoría del delito. También se ve condicionado lo referente al arrepentimiento y la reparación. Pero además el sistema tributario se halla destinado a ser la vía para plasmar los principios constitucionales en la materia, junto a criterios y reglas de política fiscal determinada más por las circunstancias políticas. Dicho sistema condiciona en consecuencia la realización del tipo, la gravedad de la conducta, y también el posible arrepentimiento o reparación.

25. Los efectos de la regularización se extienden también a dos conductas relacionadas con la defraudación (irregularidades contables y otras falsedades instrumentales)¹⁸⁶. Y por tales deben entenderse respectivamente las manipulaciones contables (concretamente las descritas en el actual artículo 310¹⁸⁷ y ciertas infracciones simples de la LGT)¹⁸⁸, y las falsedades documentales relacionadas con la defraudación (arts. 392 y 395-396 CP). El mismo efecto extensivo se prevé para la regularización de la situación efectuada al amparo de lo previsto en las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la L 18/1991, de 6 de junio (*cfr.* la disposición adicional primera de la LO 6/1995)¹⁸⁹. Además, los mismos efectos son aplicables aun cuando las deudas objeto de regularización sean inferiores a la cuantía de 15.000.000 de pesetas establecida en el delito de defraudación (*cfr.* disposición adicional segunda¹⁹⁰ de la LO 6/1995).

¹⁸⁴ El propio MARTÍNEZ-BUJÁN basa el análisis del delito en las categorías de orden tributario subyacentes al tipo: *cfr.* por ejemplo, para la consumación del delito de defraudación (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 119), la voluntariedad del arrepentimiento (*ibidem*, págs. 183-184). La discrepancia se encuentra en las diferentes conclusiones que extraemos, debido al grado de *normativización* de las categorías penales por las tributarias.

¹⁸⁵ Esto conduciría, por ejemplo, a exigir un momento de lesividad y dañosidad social en la conducta defraudatoria, con el fin de alejarla del mero impago de deuda.

¹⁸⁶ *Cfr.* problemas planteados a este propósito, en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 142-147.

¹⁸⁷ Que no define un delito de carácter societario, sino estrictamente tributario. Existe otro delito contable (art. 290 CP) que sí presenta, en cambio, conductas de carácter societario, ajeno al problema de la regularización tributaria.

¹⁸⁸ Recuérdese el texto concreto: «La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto 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 tributaria.» Críticamente sobre tal referencia expresa a las irregularidades contables, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, en *RDFHP*, 1995, n.º 236, pág. 366; MUÑOZ CONDE, *DP, PE*, pág. 900.

¹⁸⁹ Esta disposición adicional fue calificada por diversos autores como «amnistía fiscal»: *cfr.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 123 y 143. Sobre los problemas que planteaba dicha disposición, *cfr. ibidem*, págs. 117-123.

¹⁹⁰ Disposición adicional 2.ª LO 6/1995: «La exención de responsabilidad penal, contemplada en los párrafos segundos de los artículos 349.3, 349.bis.3, y 350.4 de la presente Ley, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos.» Por tales artículos deberá entenderse los correlativos del actual Código penal: 305.4; 307.3; 308.4, respectivamente. *Cfr.* ahora la disposición final 5.ª del CP.

26. Considero correcto que la regularización válida y eficaz para el delito de defraudación extienda sus efectos a ciertas irregularidades instrumentales, incluso cuando la deuda tributaria fuera inferior a la cuantía exigida en el artículo 305.1 (15.000.000 de pesetas). Y ello, no porque resulten absorbidas en el delito de defraudación que queda exento ¹⁹¹, sino por que las mismas razones que operan para dicha exención cabe aplicarlas a las infracciones contables. Efectivamente: regularizada la deuda, no desaparece el dificultamiento primero producido por los ilícitos contables, pero éste queda después superado mediante el cumplimiento de otros deberes *tributarios* ¹⁹², y la consiguiente aplicación del régimen de estimación que sea oportuno y posible.

27. Pero incluso en esos casos, cabría plantear si el contenido de la regularización tributaria requiere o no restaurar la contabilidad. Como hemos visto *supra*, no se ha establecido el contenido de la misma. No parece derivarse de la letra del precepto que deba restablecerse siempre y en todo caso la contabilidad al estado de corrección que hubiera posibilitado el cumplimiento de los deberes tributarios. Lo propio de la regularización entiendo que es el restablecimiento de la situación material que haga posible satisfacer la pretensión tributaria. Y cabe restablecerla poniendo en conocimiento de la Administración los datos relevantes al efecto. Que ello se realice restaurando la documentación contable no me parece imprescindible ¹⁹³. Es posible liquidar la deuda sin ésta. Los regímenes de estimación directa e indirecta lo permitirían ¹⁹⁴. Lo esencial es, por tanto, mostrar una nueva situación *material* del obligado tributario que modifica los datos para la fijación de la deuda tributaria y posibilitan satisfacer su deber constitucional de contribuir ¹⁹⁵. El injusto material del delito contable quedó ya realizado en el tiempo, al dificultarse la determinación de las bases. Ahora, al regularizar, las bases pueden fijarse, aunque por otros medios ¹⁹⁶. Con lo que la necesidad de sancionar desaparecería como desaparece la de sancionar la defraudación.

¹⁹¹ *Cfr.* en sentido próximo a dicha vinculación, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.403 (*cfr.* en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, págs. 66-67). Para MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 143-144, el motivo de la extensión es la común finalidad para eximir de pena en uno y otro caso; la conexión normativa y de bien jurídico entre ambas infracciones sería un motivo adicional, pero no el principal.

¹⁹² Entiende HERRERA MOLINA, M.A., «El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y en el Código Penal», en *Impuestos*, 1995, n.º 21, pág. 30, que «la mera regularización fiscal basta para dejar sin contenido al delito contable»; de modo parecido, JORDANA DE POZAS, en *RMF*, 1995, n.º 2, pág. 86, aunque referido al texto del proyecto, que no preveía todavía la mención expresa a los efectos de la regularización sobre el delito contable; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, en *AJA*, 1996, n.º 239, pág. 5, para los supuestos de omisión absoluta de contabilidad y doble contabilidad.

¹⁹³ Contra, parece mostrarse MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 163-164, al exigir que «la declaración de rectificación debe desvelar los datos inexactos, incompletos u omitidos del modo más claro y preciso posible, de tal suerte que ello comporte una autoliquidación correcta de la deuda tributaria o, en su caso, posibilite a la Administración una liquidación exacta del impuesto sin que ésta se vea obligada a efectuar ulteriores investigaciones».

¹⁹⁴ El de estimación directa mínimamente; no así el de estimación indirecta, precisamente cuando falte la información contable (*cfr.* art. 50 LGT).

¹⁹⁵ Así, TIRADO ESTRADA, en *AJA*, 1996, n.º 248, págs. 2-3, quien aporta datos referidos a la elaboración del texto legal para defender que se excluyó el pago como elemento de regularización.

¹⁹⁶ Así, SÁNCHEZ-OSTIZ, *Comentarios a la Legislación penal*, XVIII, págs. 346-349 y 373.

28. Distinto es lo que sucede cuando de falsedades documentales se trata: en estos casos, en mi opinión, exigir responsabilidad penal por dichas conductas frustraría la pretensión que se encierra en que los obligados defraudadores regularicen¹⁹⁷. Para las falsedades, por tanto, no desaparece la necesidad de pena: más bien, resulta *necesario* -valga la expresión- dejarlas impunes si se quiere mantener la regularización como lo que es¹⁹⁸. Se ha efectuado una ponderación entre la necesidad en lo tributario y en lo falsario, que se salva en favor de lo tributario, exigiendo como contrapartida que las falsedades se hallen vinculadas a la defraudación. Puede decirse para las falsedades que estamos también ante una causa personal de levantamiento de la pena pero por motivos distintos a los existentes para la defraudación. El efecto eximente, tras la ponderación entre no sancionar y ganar en eficacia en el sistema tributario, sólo se conseguiría si regularizar no es a la vez autodenunciarse por unas falsedades documentales *punibles*. Parte de la doctrina critica una extensión excesiva de la impunidad a las falsedades, por lo que defiende la restricción de las conductas falsarias a las que estén en conexión con la defraudación («instrumentales», según la dicción del precepto)¹⁹⁹. Lo difícilmente explicable es que la regularización en casos de deudas inferiores a la cuantía típica delictiva, es decir, la regularización por conductas constitutivas de infracción tributaria, dé lugar a la exención de pena por los delitos de falsedad cometidos, más graves²⁰⁰. Resulta igualmente criticable que los eventuales partícipes en el delito de falsedad se vean beneficiados por la exención de pena que proviene del delito tributario. Pero cabe entender que los mismos motivos que rigen para los autores de la falsedad se extiendan, al menos por analogía, también a los partícipes²⁰¹.

VI. BALANCE FINAL: LOS MEDIOS DE REGULARIZACIÓN EN UN SISTEMA DE RELACIONES TRIBUTARIAS *BILATERALES*

1. La exposición precedente permite al menos comprobar cómo la relación tributaria ha ido experimentando en nuestro Derecho claras variaciones en su fisonomía y configuración. No se trata ya de una deuda más -de peculiares características, si se quiere-, sino de una relación nueva. La creciente determinación y exigencia de deberes y prestaciones, por parte de la Administración tributa-

¹⁹⁷ Basándose en un argumento *a fortiori*, defiende la extensión del efecto de impunidad, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, pág. 1.402 (*cfr.*, en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, págs. 65-66).

¹⁹⁸ Sobre la base del texto del proyecto de reforma, CHOCLÁN MONTALVO, en *AJA*, 1995, n.º 194, pág. 3, se manifiesta en contra de extender la exención a las falsedades empleadas como medio para la defraudación. La razón es que afectan a bienes jurídicos distintos, y que podía alcanzar a sujetos también distintos totalmente ajenos al problema tributario latente en la regularización; no se refiere expresamente a las irregularidades contables. En sentido semejante, JORDANA DE POZAS, en *RMF*, 1995, n.º 2, pág. 80.

¹⁹⁹ *Cfr.* así MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 142 y 144. *Cfr.* la restricción que efectúa MUÑOZ CONDE (*cit. ibídem*, pág. 144) a ciertas conductas de falsedad.

²⁰⁰ *Cfr.* crítico en este sentido MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *ibídem*, págs. 145-146, que aprecia en ello una muestra de los criterios tributarios, ajenos a los jurídico-penales, con los que ha operado el legislador al definir la regularización.

²⁰¹ Contra, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, en *RDFHP*, 1995, n.º 236, pág. 361.

ria a los obligados, ha venido a configurar una relación tributaria ²⁰² que tiene como contrapartida la aparición de los consiguientes derechos y garantías de los obligados. Una vez que parece consolidado el proceso de reforma tributaria iniciado en España en los años 1977/78, se ha ido configurando una relación tributaria sobre la base de la idea de solidaridad. La misma permite configurar el fraude como una lesión del presupuesto básico de la convivencia en una sociedad ²⁰³. Pero a la vez, la posición del obligado tributario frente a la Administración se ha ido definiendo y delimitando *también* como posición de garantía frente a intromisiones indebidas o excesivas, hasta plasmarse en la L 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. La solidaridad en el ámbito tributario, cuando de cumplimiento de deberes de dicha naturaleza se trata, no puede tener sólo el sentido de dar acogida a principios constitucionales de justicia y redistribución de la renta. Cuando comienza a extenderse la conciencia fiscal -al menos en términos generales y meramente formales-, la solidaridad adquiere el peculiar sentido de definir también un ámbito de derechos y garantías del obligado tributario frente a una presión que pronto pasa a ser excesiva.

2. Y en esta misma medida, la lesión de la relación tributaria no parece que pueda seguir contemplándose desde la óptica de los delitos de lesión de intereses vinculados a un sujeto individual. Bien jurídico-penal y sistema tributario se entrelazan hasta el punto de que no cabe concebir una afectación típica del primero sin el segundo: es el propio sistema lo que configura el contenido de los actos típicos de *defraudación*. Y realizados éstos, lo que permite dejarlos sin sanción. Si el legislador, tras años de progresivas reformas, ha configurado un sistema que busca la participación del obligado y de otros sujetos que aportan información relevante; si la Administración tributaria, con los órganos de gestión e Inspección, está muy dotada para hacer frente a las prácticas defraudatorias ²⁰⁴; si los regímenes de estimación permitirían fijar las deudas aun cuando se incumplen ciertos deberes contables; si, por último, la Inspección puede efectuar una liquidación que al obligado le

²⁰² Cfr. MARTÍN QUERALT, *et al.*, *Curso*, pág. 395; SIMÓN ACOSTA, *El delito*, pág. 26. En el ámbito de la doctrina penal, señalaba CÓRDOBA RODA, «Fraude fiscal y falsedad documental», en *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1995, XI, *Falsedad y defraudaciones*, pág. 209, cómo la presentación de declaraciones complementarias (o la suscripción de Deuda Pública especial, al amparo de la disposición adicional 13.ª de la L 18/1991, de 6 de junio) no podía suponer que se valorase como prueba de comisión de un hecho delictivo: «La regularización crea... unos *derechos para el contribuyente* en orden a *hacer desaparecer* su responsabilidad por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.» (cursiva añadida).

²⁰³ Así se percibe en algunas SsTC y en la bibliografía al respecto (SsTC 110/1984, de 26 de noviembre, y 50/1995, de 23 de febrero -FJ 6.º).

²⁰⁴ No lo entiende así parte de la doctrina alemana que ha analizado el fundamento político-fiscal de la figura paralela a nuestra regularización, la autodenuncia (§ 371 AO): es considerada como un mal necesario para que la Administración tributaria, que se halla en una situación muy desfavorable frente a los obligados, logre acceder a datos y rentas que de otro modo continuarían ocultas. Ello no es óbice a que sin embargo responda dicha figura a razones de política fiscal estatal, que llevarían a dejar de perseguir ciertos delitos consumados. Cfr: al respecto la exposición que traza MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos*, págs. 98-99, que resalta también otras fundamentaciones, de carácter jurídico-penal (cfr. *ibídem*, págs. 99-103) dotadas de mejor capacidad explicativa de la institución.

interesa aceptar, pues le reporta ventajas evidentes ²⁰⁵; entonces, en lógica consecuencia, las conductas de los obligados, aun después de cometido un delito, deberán tener relevancia para evitar o reducir las consecuencias sancionatorias.

3. Por razones de oportunidad en el marco de la política fiscal, pueden quedar garantizados tanto la recaudación, como en cierto modo el cumplimiento de los deberes tributarios para el futuro. La Inspección podría ver satisfechas las pretensiones de mayor recaudación. Por otra parte, cabe entrever que se obtendrían fácilmente sólidos resultados de prevención especial sobre el obligado que regulariza ²⁰⁶.

4. Producido lo anterior, puede hablarse además de que exista una conveniencia político-criminal de que los medios de regularización sean regulados más detalladamente. A la vez, en ellos podría darse cabida a medios de composición, arbitraje y transacción. De esta manera, se incrementarían las garantías que deben rodear a toda actuación administrativa, y más en concreto a las posibles consecuencias sancionatorias. Se da satisfacción así a la exigencia de dotar al obligado tributario de una esfera de derechos y garantías, frente a la situación de incertidumbre y falta de igualdad que se derivarían de dejar al arbitrio de los sujetos implicados la producción de unos efectos (la exención de pena, y el cumplimiento de deberes tributarios).

5. Estudios efectuados en términos de análisis económico sobre la posibilidad de introducir los medios de composición y regularización ponen de relieve que efectivamente dichos medios podría reducir la conflictividad e incrementar los ingresos de la Hacienda Pública ²⁰⁷. Junto a ello, parece necesario variar o cambiar algunos extremos del sistema tributario: concretamente, se hace muy oportuno un rediseño de algunos tributos ²⁰⁸. La situación de conflictividad -excesiva y desproporcionada, si se atiende a los datos de los resultados económicos obtenidos ²⁰⁹- mejoraría si se intro-

²⁰⁵ Resalta, con abundantes datos, el cambio producido en la política fiscal desde la reforma española de 1985 que introdujo los delitos contra la Hacienda Pública en el CP, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, *et al.*, *Comentarios*, págs. 1.396-1.398 (*cf.*, en igual sentido, el mismo, en *La reforma*, págs. 62-65). Son precisamente esas modificaciones en la política fiscal y en la conciencia fiscal las que propician la introducción de las cláusulas de exoneración de responsabilidad penal en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

²⁰⁶ *Cfr.* MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, *Los delitos*, pág. 134, con referencia a la opinión de ROXIN en cuanto al fundamento de la liberación de pena en delitos ya consumados (*cf.* *ibidem*, nota 117), donde MARTÍNEZ-BUIJÁN propone aplicarlo a la autodenuncia tributaria).

²⁰⁷ Concretamente, resulta indispensable en esta materia el estudio de PASTOR PRIETO, «Costes e incertidumbre del sistema fiscal derivados de la conflictividad tributaria», en *CT*, n.º 82/83, 1997, págs. 193-236.

²⁰⁸ *Cfr. ibidem*, pág. 195.

²⁰⁹ *Cfr. ibidem*, págs. 195 y 232.

dujeran formas flexibles de composición, en lugar del rígido medio que supone el de las actas de conformidad ²¹⁰. Logrado eso, convendría hacer reales las posibilidades de imposición de las sanciones, en el sistema de infracciones y sanciones reduciendo con ello efectos indeseados derivados de la falta de información y de la incertidumbre del obligado tributario ²¹¹.

6. La conclusión a la que entonces se llega es que las conductas tributarias ilícitas quedan desprovistas de buena parte de su contenido: puede ponerse en duda que el Derecho penal -distinto será para las infracciones tributarias- sea el instrumento adecuado para posibilitar al menos una pena de prisión de uno a cuatro años. El empleo de los medios penales para proteger un bien jurídico en el que se hallan entrelazados factores y consideraciones de política tributaria, criminal y económica, puede resultar desproporcionado e innecesario. Los delitos tributarios, de seguirse ese modelo, se consolidarían como medio de reforzamiento de los deberes tributarios, con la amenaza de pena, pues permitirían muy frecuentemente evitar la efectiva aplicación de la pena. La idea de necesidad como inspiradora de la intervención penal permite afirmar que, si cabe recurrir a otros medios antes que a la aplicación de penas, debe acudirse a ellos.

7. El delito tributario por antonomasia, el de defraudación, previsto en el artículo 305 del CP quedaría como el último recurso. Distinto podría ser en los casos de mayor gravedad, por la concurrencia de alguna de las dos situaciones de agravación que el precepto acogió desde la reforma de 1995: la utilización de persona interpuesta y la especial gravedad por el importe, la existencia de una estructura organizativa. Quizá sea ésta la función propia del delito de defraudación: la prevención de conductas defraudatorias dotadas de un *plus* de antijuricidad, más allá de lo que en la actualidad es el supuesto básico del artículo 305.1 CP.

8. El papel que corresponde entonces a las infracciones tributarias parece ser otro que el tradicionalmente asignado (infracciones de igual naturaleza, pero de diferente cuantía y fijadas por distinto órgano). Pasarían a ser más bien los instrumentos de una política tributaria que, en aras de mayor eficacia, recaudación y cumplimiento espontáneo de deberes, desplegarían efectos de intimidación pero sobre todo de reforzamiento de la conciencia fiscal y la política concreta seguida por la Inspección ²¹². De esta manera, algunos comportamientos previstos en el Código, que res-

²¹⁰ Cfr. *ibídem*, pág. 233. Ésta parece ser también la idea, entre otras, que late tras el interés por los medios de arbitraje y convención en Derecho tributario: cfr. GARDE ROCA, «Presentación» a AGULLÓ AGÜERO, *et al.*, *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Madrid, 1996, págs. 7-8, donde se señala que dichos medios se perfilaban como claros medios para evitar el fraude fiscal.

²¹¹ Cfr. *ibídem*, pág. 234.

²¹² Cfr. con carácter general *supra* nota 16. Concretamente, cfr. SILVA SÁNCHEZ, *La expansión*, pág. 103: «el Derecho administrativo sancionador es el refuerzo de la ordinaria gestión de la Administración. Así, cabría afirmar que es el Derecho sancionador de conductas perturbadoras de modelos sectoriales de gestión. Su interés reside en la globalidad del mode-

ponden más a esta fisonomía propia de las infracciones, deberían definirse sólo como infracción²¹³. En definitiva, los delitos tributarios -sobre todo el de defraudación en sus modalidades agravadas- pasarían a ser la última pieza, el último recurso en el instrumental de medios para evitar los ataques más graves al bien jurídico Hacienda Pública.

9. De este modo, cabe afirmar que los medios de regularización de que dispone en la actualidad el sistema tributario, y la conveniencia de generalizar su régimen, están produciendo -y producirán más todavía- el efecto de relativizar el contenido de antijuricidad de los delitos tributarios, y la polarización de las infracciones tributarias hacia el cumplimiento de objetivos sectoriales. Con ello ha llegado el momento de replantear la naturaleza misma del delito tributario por excelencia, el de defraudación, y su delito conexo, el contable, porque en un sistema tributario dispuesto a transigir con el contribuyente -y los medios que aquí se han descrito así lo prueban-, dispuesto a no sancionar o sancionar *menos* si se regulariza, puede decirse que el delito de defraudación «no merezca la pena».

lo, en el sector en su integridad, y por eso sanciona desde perspectivas generales.» También *ibidem*, pág. 106, donde ejemplifica concretamente para el ámbito tributario (infracciones y delitos), llegando a la conclusión de que lo relevante para el Derecho tributario sancionador serían las grandes cifras derivadas de la globalidad de defraudaciones, por lo que no debería quedar «en manos» de un Derecho penal que basa su sistema de imputación en principios y criterios distintos (*cfr. ibidem*, pág. 105).

²¹³ Me refiero en concreto a las conductas englobadas en el llamado delito contable tributario (art. 310): en la línea de proponer su despenalización y única ubicación en la LGT como infracción tributaria, *cfr. SÁNCHEZ-OSTIZ, El delito contable*, págs. 295-297.