

FRANCISCO JAVIER MARTÍNEZ HORNERO

*Licenciado en Derecho y en Filosofía y Letras.
Inspector de Finanzas del Estado.*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1996**Extracto:**

LA reflexión que sigue tiene por objeto el análisis de cómo opera, en el ámbito de la regulación legal de los delitos contra la Hacienda Pública, el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se produzcan espontáneamente, pero después del término del plazo fijado para las mismas en los reglamentos propios de cada tributo. Y se efectúa en dos planos. Uno más general, por su proyección indefinida en el tiempo, referido al actual artículo 305 del Código Penal, que ha incorporado, tras su aparición en la ley penal en el anterior artículo 349, redacción dada por Ley Orgánica 6/1995, expresamente estos efectos del cumplimiento espontáneo aunque extemporáneo. Y otro plano más concreto, es el análisis de los efectos de la suscripción de Deuda Pública Especial, creada por la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

La idea o conclusión síntesis que se propone es que en el actual artículo 305 del Código Penal este cumplimiento que se realiza espontáneamente, aunque después del plazo fijado en el reglamento del impuesto, no opera realmente como una excusa absolutoria, -carácter que sí tiene la suscripción que se hizo en su momento de la Deuda Pública Especial-, porque, por propia exigencia de la condición puesta para su operatividad, de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se realice antes de que exista requerimiento individualizado de comprobación ante el obligado tributario, hace que tal cumplimiento sea, según la legalidad tributaria, tipificado como cumplimiento voluntario y siendo eso así quiere decir que el delito de defraudación tributaria no se ha producido o consumado, ya que toda la doctrina y jurisprudencia señalan, con generalizada unanimidad, que el delito se consuma cuando terminado el tiempo de cumplimiento voluntario el sujeto pasivo eludió el pago de tributos en la cuantía legalmente establecida, supuesto en tal caso no producido dado el cumplimiento voluntario que se habría realizado.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/1995, en conexión con disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- III. La exoneración de responsabilidad del artículo 305.4 del Código Penal y su conexión con el artículo 61 de la Ley General Tributaria.

- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, contiene la actual tipificación del delito fiscal por antonomasia, el delito de defraudación tributaria, dentro del conjunto de los que integran el Título XIV del Libro II, con la rúbrica «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social».

El número 4 de este artículo 305, reproducción literal de lo que fue el 349.3, según redacción dada por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, contempla la exoneración de responsabilidad penal para quienes regularicen su situación tributaria con anterioridad al inicio de actuaciones públicas de comprobación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sobre la naturaleza de esta exoneración de responsabilidad se centra mi reflexión, que tomará como materiales para su sustentación, cuando hayan de buscar los antecedentes de su incorporación al Código Penal más los que originaron su inclusión, por primera vez, en la Ley Orgánica 6/1995 que en la actual 10/1995, al haberse limitado ésta, como ya se ha dicho, a tomar en este aspecto literal y simplemente lo que ya estaba en la otra.

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, dio nueva redacción a los artículos 349, 350 y 350 bis del Código Penal que, desde hacía 10 años -Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril-, recogían la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública.

La Exposición de Motivos de la ley, refiriéndose en concreto al delito fiscal -art. 349 del CP-, sintetiza y clasifica en dos las modificaciones a introducir. De una parte las que afectan al tipo delictivo, de las que destaca especialmente la relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo. De otra, la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario.

En este plano sitúa como «absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (LGT), y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización».

Es la incorporación expresa de -utilizando una expresión acuñada y para todos significativa-, la excusa absolutoria en el ámbito del delito fiscal. En ella se centra mi reflexión que, adelanto ya, se orienta esencialmente a determinar la naturaleza del instrumento legal introducido para exonerar de responsabilidad y su fundamentación por conexión, con lo que es el modelo legal de exacción de los tributos, y no al análisis de los detalles operativos de su contenido.

La necesidad, efectiva, de determinar la relación existente entre la regularización tributaria contemplada con carácter general en el artículo 61.2 de la LGT, y el delito fiscal traía causa, sobre todo, de la confusión creada al respecto a partir de la regularización por suscripción de Deuda Pública Especial, establecida en la disposición adicional 13.ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

Antes de esa regularización especial, aun cuando en el artículo 349 del Código Penal no estuviera expresamente contemplado el efecto penal de los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, ningún problema se planteó para que también en el ámbito penal se produjera el efecto exculpativo de responsabilidad previsto en el artículo 61.2 de la LGT.

En el plano doctrinal, aunque no de forma unánime, PÉREZ ROYO, F. (1), sitúa nítidamente la cuestión: «Un elemental criterio de coherencia del conjunto del ordenamiento jurídico obliga a concluir que si una conducta carece de consecuencias sancionadoras en el ámbito administrativo, estos mismos efectos deberían reconocerse en la órbita penal en los casos en que el pago eludido reuniera los requisitos del tipo del artículo 349 del CP./Cabría entender, pues, que el concepto de cumplimiento (o de incumplimiento) de la deuda tributaria -concepto que viene dado al derecho penal por el ordenamiento tributario- ha quedado a estos efectos modificado por la nueva redacción del artículo 61.2 de la LGT. De manera que incumplimiento a efectos penales es sólo el que da lugar a intervención de la Administración. El pago espontáneo supondría la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, dando lugar a la exclusión de responsabilidad penal».

En la práctica jurisdiccional esa conexión estaba pacíficamente admitida.

(1) PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.

La Administración Tributaria en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 77. 6 de la LGT, -que ordena pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente cuando se aprecian hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública-, no puso en conocimiento del Ministerio Fiscal caso alguno de sujeto pasivo que con acogimiento al artículo 61.2 de la LGT hubiera regularizado en cuantía superior a los cinco millones de pesetas integrantes del tipo penal; señal de que consideraba que tales supuestos no eran constitutivos de delito.

Por cauce distinto a esa no remisión desde la Administración Tributaria, tampoco se inició causa penal alguna que pretendiera la calificación y condena por incumplimientos tributarios regularizados con la espontaneidad exigida en el artículo 61.2 de la LGT. Y, en sentido contrario, las sentencias condenatorias producidas en supuestos en los que el pago del tributo, inicialmente eludido, ya se había producido en el momento del juicio, en las sentencias, expresamente, se hace constar que ese pago se había realizado, fuera de lo dispuesto en el artículo 61.2 de la LGT, esto es, con posterioridad al inicio de las actuaciones administrativas comprobadoras.

Así, Sentencia de 17 de noviembre de 1988, de la Audiencia Provincial de Barcelona: «... Las citadas operaciones fueron realizadas por el procesado en el ámbito de la empresa y en la realización de una misma actividad mercantil, siendo descubiertas en la inspección realizada por el Inspector de Hacienda en fecha 9 de diciembre de 1986, **habiendo satisfecho la empresa ..., S. A. con posterioridad a la iniciación del presente procedimiento**, y en fecha 15 de enero de 1988, **la totalidad de las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública/FALLAMOS**, que debemos **CONDENAR Y CONDENAMOS** al procesado... como autor responsable de un delito continuado contra la Hacienda Pública, ya definido, **sin la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal a la pena...**».

Y en el mismo sentido de evidenciar la ineficacia del cumplimiento no espontáneo, Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1991: «... El delito se consumó por haber transcurrido 20 días de cada vencimiento trimestral del tributo, durante 1985, de acuerdo con el artículo 6.º del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo. No es la liquidación lo que consume el delito. Cuando se presentó la solicitud a Hacienda para que realizase la inspección, julio de 1986, la defraudación ya se había consumado. **La solicitud de inspección se produjo seis meses después de interpuesta la querrela**».

Todos los datos indican que desde 1985, en que se reformaron la LGT y el Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, hasta la entrada en vigor de la disposición adicional 13.ª de la Ley 18/1991, la conexión entre artículo 61.2 de la LGT y delito fiscal era admitida pacíficamente, sobre todo en la práctica y sin perjuicio de dudas doctrinales sobre el fundamento de tal conexión, a las que más adelante me referiré. Tan pacífica era la práctica que precisamente se acredita por la inexistencia de pretensión contraria, ni administrativa ni judicial.

La Memoria del Proyecto de Ley Orgánica de modificación del Título VI y del Capítulo IX del Título VII del Libro Segundo del Código Penal (2), aprobado como proyecto por el Gobierno, y convertido después en Ley Orgánica 6/1995, expone también que el conflicto no viene de antiguo, sino que es reciente. En la página 8, dice: «Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones enunciadas, es preciso reconocer **que existe en el momento presente** cierta confusión e inseguridad respecto de las relaciones existentes entre delito fiscal y la regularización tributaria, lo que hace necesaria una regulación expresa de dicha materia en el Código Penal en un doble orden de cosas, en primer término proyectando en el ámbito penal la exención de responsabilidad establecida para los casos de declaraciones espontáneas extemporáneas, por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, ya que se han planteado serias dudas sobre su posible aplicación, con la legislación vigente, en los casos de delito fiscal, dado que el Código Penal contempla el arrepentimiento espontáneo como supuesto de atenuante, y no de eximente, por lo que parece oportuno, en aras del principio de coherencia interna del ordenamiento jurídico en su conjunto, posibilitar la existencia de una única solución en todos los supuestos de incumplimiento tardío y espontáneo de las obligaciones tributarias de carácter pecuniario.

Este problema se acrecienta en el caso de las regularizaciones tributarias autorizadas por las Disposiciones Adicionales Decimotercera y Decimocuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya eficacia en el ámbito penal ha provocado una situación de gran inseguridad, dada la existencia de pronunciamientos jurisprudenciales contrarios a la misma (Auto de la Audiencia Nacional de 25-6-1993 y Sentencia de la Audiencia de Lérida de 15-6-1993). Esta situación debe quedar resuelta de manera definitiva, al objeto de asegurar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica a que el contribuyente tiene derecho, impidiendo que pueda ser sancionado en el orden penal por una defraudación tributaria que no es sancionable en el ámbito administrativo, por expresa prescripción legal».

Queda claramente manifestado cuáles eran las razones y cuáles los fines que llevaron a introducir en el proyecto de ley expresamente el efecto exonerador de responsabilidad de las regularizaciones tributarias.

Antes expuse que una cuestión pacífica cual era la aplicación y vigencia en el ámbito penal de la regularización prevista en el artículo 61.2 de la LGT, se pierde y se torna confusión al surgir las disposiciones adicionales 13.^a y 14.^a de la Ley 18/1991, del IRPF. Y no fue, ni es, casualidad que así fuera, ya que por el camino de la disposición adicional 13.^a, y con la cobertura o fundamentación de que no era sino una concreción de lo dispuesto con carácter general en el artículo 61.2 de la LGT,

(2) MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, MINISTERIO DE JUSTICIA, MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Memoria del Proyecto de Ley Orgánica de modificación del Título VI y del Capítulo IX del Título VII del Libro Segundo del Código Penal.*

se plantearon de hecho -y éstos fueron los casos resueltos jurisdiccionalmente negando su posibilidad-, **supuestos en los que faltaba el requisito de espontaneidad**; no fueron actuaciones de regularización del obligado tributario sin previo requerimiento administrativo, sino precisamente lo contrario, efectuadas con posterioridad a las actuaciones administrativas de descubrimiento de los iniciales incumplimientos.

Incluso en el párrafo de la Memoria que se acaba de transcribir se aborda la reflexión como si de una misma cosa se tratara; como si la incertidumbre sobre la aplicabilidad del artículo 61.2 de la LGT fuera la misma que la existente sobre la disposición adicional 13.^a, sólo que en este último caso más acentuada. Como si se tratara de una cuestión de cantidad de incertidumbre y no de cualidad del problema que la genera.

Veremos, no obstante, que la misma Memoria más adelante sí recoge esa diferencia cualitativa. Aborda la diferencia entre la regularización según el artículo 61.2 de la LGT que, en todo caso, y como elemento esencial de la misma, exige la actuación por el obligado tributario antes de que el no cumplimiento inicial haya sido, no ya descubierto, sino tan sólo iniciadas actuaciones de investigación conducentes a su comprobación, y lo contenido en la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991, que llevó a suscripciones de Deuda Pública Especial con pretensión sanatoria o regularizadora respecto de incumplimientos que ya habían sido descubiertos por la Administración, o que incluso estaban ya incursos sus autores en procesos penales por los delitos cometidos.

Esta diferencia esencial es la que llevó en la Ley Orgánica 6/1995, de modificación del Código Penal, a recoger con carácter general, dentro del artículo 349, los efectos sanatorios de la regularización voluntaria o espontánea, y en la disposición adicional primera la sanación especial, no general ni para el futuro, de quienes en el pasado efectuaron la suscripción de Deuda Pública Especial de la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991.

Por ser distintas una y otra forma de regularización; por tener postulados y naturaleza diferente, y de ahí también su diferente acogida en la Ley Orgánica 6/1995, procederé también a su análisis separado, que será respecto de la regularización mediante Deuda Pública Especial de la disposición adicional 13.^a mucho más somero, por haber decaído su interés de futuro y traerlo aquí incluso más para resaltar su distinción del objeto central de reflexión, que es la regularización espontánea conforme al artículo 61.2 de la LGT.

II. DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY ORGÁNICA 6/1995, EN CONEXIÓN CON DISPOSICIÓN ADICIONAL 13.^a DE LA LEY 18/1991 DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Sabido es que la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991, estableció la posibilidad de que los titulares de Pagars del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra que se encontraran en circulación en cual-

quier momento dentro del período comprendido entre la entrada en vigor de la referida disposición adicional y el 1 de enero de 1992, pudieran canjear dichos títulos por otros que se creaban en la propia norma, denominados Deuda Pública Especial, y que garantizaba su opacidad ante la Hacienda Pública durante un plazo de seis años a contar desde su emisión, esto es, hasta 1997.

De ese modo se protegía el no conocimiento por la Administración Tributaria de las rentas ahí colocadas hasta un tiempo -1997-, en que su origen, de no haber tributado, quedaba liberado de la acción administrativa inspectora, por prescripción.

Sin perjuicio de lo anterior, y para el supuesto de que la Administración descubriera, no ya esa colocación opaca, sino las fuentes originadoras de las rentas ocultadas y procediera a liquidar el gravamen correspondiente, se dispuso en el apartado tres e) de la disposición adicional 13.^a que aquellas magnitudes colocadas en Deuda Pública Especial, pudieran aplicarse a la reducción de las descubiertas por la Administración, en los siguientes términos: «e) Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria./El precio efectivo de adquisición de los activos de la Deuda Pública Especial podrá imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración Tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación e investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos».

Ninguna exclusión establecía esta disposición adicional respecto de quiénes y en qué momento podían efectuar esa suscripción para después imputarla a la reducción de las rentas o patrimonios descubiertos por la Administración. No se excluye que esa suscripción pueda realizarse por quienes ya estaban incurso en procedimientos de comprobación tributaria. Por ello, y al no existir tal exclusión, en tanto existía deuda liquidable, aunque ya estuviera descubierta o en fase de comprobación, hubo posibilidad legal de suscripción e imputación a la reducción de la liquidación que se practicara.

Éste fue el criterio de la Administración Tributaria, que se recogió incluso jurisdiccionalmente en Sentencia de 15 de julio de 1993, de la Audiencia Provincial de Lleida: «Quien detenta sumas de dinero de las que la Hacienda no tiene conocimiento tiene la posibilidad de aportarlos a la luz pública de forma doblemente privilegiada: su exención de impuestos durante cinco años y la aplicación a bases que la Administración descubriera, con lo que dichas bases, al momento de liquidarlas, se verían disminuidas o extinguidas y la obligación de pagar la cuota en su momento no pagada no llegaría a nacer./Tal criterio parece coincidir con el sostenido por la Dirección General de Tributos en contestación de 12 de noviembre de 1991 a consulta evacuada por un contribuyente que tenía pendiente una reclamación en materia tributaria ante un Tribunal Económico-Administrativo y al que denegó la aplicación mediante suscripción de Deuda Pública Especial, dado que el momento temporal en que

se produce la terminación de actuaciones administrativas de investigación y comprobación tributaria es el de notificación del acto administrativo de liquidación, por lo que no cabría la aplicación de Deuda Pública a la que se refiere la disposición adicional 13.^a al tratarse de acto administrativo notificado».

La suscripción de aquellos títulos de Deuda Pública se configuraba por su baja remuneración y tiempo de obligada permanencia como un pago del tributo correspondiente a las rentas ahí colocadas. Por ello, si tales rentas eran descubiertas en su origen o fuente productora y se procedía a practicar la liquidación correspondiente, se preveía legalmente la reducción de lo descubierto con las previamente colocadas en Deuda Pública Especial.

De forma muy sintetizadora y precisa, DOLZ LAGO, MANUEL J. (3), señala que: «equivale, por tanto, al pago de la cuota y nada más que al pago». E inmediatamente suscita cuál pueda ser el efecto liberalizador que tal suscripción o pago pueda tener, no ya respecto de la cuota debida, dado lo indudable de su reducción, sino de las consecuencias punibles por su defraudación anterior, señalando que «así como en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria el pago evita sanciones y recargos si se hace antes de los requerimientos de la Administración y antes del 31 de diciembre de 1991, **habrá que concluir que del contexto de la disposición adicional 13.^a sólo estarán exentas de sanciones y recargos las conductas de los suscriptores que se realicen antes de que la Administración descubra las rentas ocultas y antes del 31 de diciembre de 1991, esto es, las voluntarias**, mientras que las que se generen con posterioridad a la acción de la Administración y al 31 de diciembre de 1991 tendrán las consecuencias previstas en el ordenamiento para el pago involuntario, que son las de considerarlo un ingreso a cuenta de la liquidación definitiva sin perjuicio de las sanciones o los recargos procedentes./En conclusión, en orden al contexto sistemático en el ordenamiento de la disposición adicional 13.^a, como venimos diciendo, dado que en este ordenamiento tributario existe un artículo que regula los efectos tributarios del pago fuera de plazo, hay que interpretar que puesto que las operaciones descritas en la disposición adicional 13.^a tienen un evidente efecto retributivo en favor de la Hacienda Pública, será de aplicación este artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, tanto en su redacción anterior como en la vigente ordenada por la disposición adicional 14.^a de la Ley 18/1991, el cual no excluye sanciones ni recargos en caso de pagos involuntarios o posteriores a requerimientos de la Administración».

Y, efectivamente, en este sentido de no conferir efectos sanatorios de los ilícitos cometidos a la suscripción de Deuda Pública Especial efectuada **con posterioridad** al descubrimiento de los incumplimientos es en el que se pronunciaron las resoluciones jurisdiccionales. Pero conviene per-

(3) DOLZ LAGO, Manuel. «Los delitos contra la Hacienda Pública. Síntesis jurisprudencial y doctrinal». *Revista Impuestos*.

cibir el detalle de que éstas no excluyen tal efecto en casos en que la suscripción se hubiera efectuado antes del inicio de actuaciones comprobadoras por la Administración Tributaria -en este caso la suscripción, equivalente al pago de la deuda, tendría la misma naturaleza regularizadora que la prevista en el artículo 61.2 de la LGT-, sino que se refieren y resuelven casos en que dicha suscripción se efectúa **después** del descubrimiento del inicial incumplimiento, y, por ello, aunque en tal caso tiene efecto de pago -de reducción de la base imponible ahora liquidable-, **no sirve, por falta del requisito de espontaneidad, para excluir las sanciones por los ilícitos cometidos.**

En tal sentido, Auto de 25 de junio de 1993 de la Audiencia Nacional: «... lo cierto es que existen suficientes elementos para sostener que el delito se consumó en el instante en el que el sujeto autoliquidó de forma inexacta su deuda, de forma que no ingresó en las arcas del Erario Público lo que debía pagar. En este caso la regularización fiscal deberá tener el tratamiento del arrepentimiento espontáneo cuando se ha producido con todas las circunstancias que exige el Código Penal. Si se admitiera que la consumación del delito se pospone a otro momento posterior, desde luego éste no podrá ir más allá del inicio de la actividad recaudatoria por la vía de apremio o de la constatación del fraude, como en este caso se ha producido, lo que ha dado lugar a la apertura de la causa penal por delito fiscal. Iniciada la causa el delito se ha consumado y desde luego los intentos de regularización fiscal, a juicio de la Sala, no pueden operar, en el ámbito penal, ni siquiera como atenuante de arrepentimiento espontáneo; a lo sumo, y de una manera más que discutible, y dependiendo de las circunstancias concurrentes, como atenuante analógica en relación a la de arrepentimiento espontáneo».

Y en el mismo sentido de **remarcar la ausencia de efecto sanador de ilícitos por la suscripción, no espontánea de Deuda Pública Especial**, se pronunció, con rotundidad, la Sentencia de 15 de julio de 1993, de la Audiencia Provincial de Lleida, en resolución de recurso de apelación, diciendo que: «A nuestro juicio, la finalidad pretendida por la disposición adicional 13.^a no fue la amnistía fiscal entendida como perdón u olvido de conductas fiscales defraudatorias ya cometidas en todas sus posibles fases de conocimiento y de control (desconocidas, descubiertas por la Administración y no sancionadas, en fase de recurso y por último, constitutivas de delito), sino el proporcionar un nuevo instrumento de Deuda Pública que pusiera fin a la paradójica situación de que la Administración fomentara de hecho los activos tributarios "opacos" permitiendo mediante su sujeción a cubrir el déficit público a bajo interés durante un tiempo superior al plazo de cinco años idéntico al de prescripción de las obligaciones tributarias, eximiéndoles de todo impuesto y permitiendo, siempre eventualmente y para supuesto de posterior descubrimiento de infracciones tributarias anteriores, "utilizarlos" para hacer desaparecer bases y cuotas exigibles con lo que desaparecería la obligación de tributar... Pero en ningún caso recoge la expresa declaración de voluntad legislativa que sería imprescindible para eximir de una pena de hasta seis años de privación de libertad al que, **varios meses después de calificada la causa y conformado su autor con la pena solicitada, se acoge a la referida norma**».

Éste era el sentido en el que se habían pronunciado los Tribunales. Se negaba el efecto exonerador de responsabilidad penal si la suscripción se había producido con posterioridad al inicio de las actuaciones administrativas tendentes al descubrimiento de los incumplimientos producidos, y no se resolvieron ni se produjeron resoluciones contrarias a que tal efecto exonerador se produjera si la suscripción se hubiera efectuado antes de tal inicio, esto es, con la espontaneidad requerida con carácter general por el artículo 61.2 de la LGT.

Cierto es que, tanto dentro de la Administración Tributaria, como en los medios profesionales hubo cierta percepción de que aquella disposición adicional 13.^a contenía una forma de exoneración de responsabilidades, aún efectuada la suscripción sin espontaneidad. Quizá por ello, y para adecuar el Derecho a la realidad social, es por lo que, ahora sí, en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/1995, se recoge que «Quedarán exentos de responsabilidad penal quienes suscribieron Deuda Pública Especial en los términos, plazos y condiciones establecidas en la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y apliquen su precio efectivo de adquisición, de acuerdo con lo previsto en la citada disposición, a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios».

La exención de responsabilidad penal se condiciona pura y simplemente a que se hubiera suscrito Deuda Pública Especial, y a que se aplique el precio efectivo de adquisición a la reducción de las rentas o patrimonios inicialmente ocultados y ahora descubiertos. No se exige que tal suscripción se hubiera efectuado antes del descubrimiento de esas iniciales ocultaciones. No se exige espontaneidad en la suscripción, esto es, que se haya efectuado antes de que la Administración inicie las actuaciones comprobadoras o de que descubra los incumplimientos producidos. En ello se diferencia claramente de lo dispuesto con carácter general en el artículo 61.2 de la LGT, y de la incorporación que de ese efecto sanatorio por cumplimiento del obligado tributario, sin previo requerimiento administrativo, se recoge en el artículo 349 del Código Penal.

La Memoria que acompañó al Proyecto de Ley de modificación del Código Penal (4), expresamente recoge que se quiere aquí, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 349 del Código Penal, amparar los supuestos de suscripción no espontánea, diciendo que: «la disposición adicional del Proyecto contempla explícitamente la eficacia en el ámbito penal de las regularizaciones tributarias autorizadas por las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regularizaciones que no quedan recogidas en el supuesto contemplado en el apartado tres del artículo 349 del Código Penal, ya que **en las mismas puede que no concurriera la espontaneidad que caracteriza a la excusa absolutoria general contemplada en dicho precepto**».

(4) MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, MINISTERIO DE JUSTICIA, MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Memoria del Proyecto de Ley Orgánica de modificación del Título VI y del Capítulo IX del Título VII del Libro Segundo del Código Penal.*

E igualmente dicho documento, explicativo del porqué de la reforma legislativa, limita esta singularidad de no espontaneidad sólo hacia el pasado, para el caso concreto de suscripción de Deuda Pública Especial de la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991, y como consecuencia de la confusión provocada al respecto en el momento de su entrada en vigor: «Tal disposición tiene como principal ventaja su eficacia limitada hacia el pasado y como principales inconvenientes el reconocimiento expreso de la inseguridad provocada por la regularización aprobada en su día y la necesidad de que, en lo sucesivo, las regularizaciones tributarias que, en su caso, pudieran establecerse, requieran su aprobación por Ley Orgánica para tener eficacia en el ámbito penal».

Más claro no puede decirse que ahora se ha hecho lo que no se hizo entonces, y que lo que ahora se ha hecho, y no se hizo entonces, no es extender, en este caso, al ámbito penal la exoneración de responsabilidad que con carácter general, y previo cumplimiento espontáneo, recoge el artículo 61.2 de la LGT. Aquí se recoge una exoneración de responsabilidad aún sin cumplimiento espontáneo, y como precisamente esa nota de espontaneidad, ese cumplimiento por parte del sujeto pasivo antes de que la Administración efectúe respecto de él un requerimiento o actuación comprobadora, es lo esencial y característico de lo establecido en el artículo 61.2 de la LGT, puede afirmarse que antes sí, y ahora no, lo contenido en la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991 del IRPF, está dentro de lo que es la naturaleza de la regularización tributaria contenida en el artículo 61.2 de la LGT. Antes sí porque, como se resolvió por los Tribunales de Justicia, cuando aquella suscripción de Deuda Pública Especial no se efectuó con espontaneidad no sirvió para exonerar de responsabilidad por los ilícitos penales anteriormente cometidos. En ello coincidía plenamente con el artículo 61.2 de la LGT. Y ahora no, porque lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/1995, al no exigir la nota de espontaneidad en aquella suscripción hace que se diferencie, en lo que es esencial, tanto de la regularización tributaria contenida en el artículo 61.2 de la LGT como en el núm. 3 del artículo 349 del Código Penal, que mantienen coincidentemente, para que se produzcan los efectos ahí previstos, la exigencia de que el cumplimiento del obligado tributario se realice antes del inicio de las actuaciones administrativas de comprobación.

Esto es lo que hace diferente la naturaleza de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/1995. Y su carácter excepcional, que surge en un determinado momento, ahora, al aprobarse esta Ley en junio de 1995, pero con efectos no para el futuro, sino para el pasado, para establecer un efecto exculpatario que no existía en los términos en que ahora se plantea, para quienes en un tiempo en los que no existía esta causa de exculpación suscribieron sin espontaneidad, esto es, ya iniciadas actuaciones comprobadoras o incluso descubiertos los ilícitos cometidos, Deuda Pública Especial.

III. LA EXONERACIÓN DE RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 305.4 DEL CÓDIGO PENAL Y SU CONEXIÓN CON EL ARTÍCULO 61 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Tanto por la literalidad del contenido del precepto como por la explicación de su finalidad, que se contiene en la propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, que contuvo el antecedente inmediato, artículo 349.3, de este artículo 305.4 actual -«determinar la relación existen-

te entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea», está claro que se ha incorporado de forma expresa una ausencia de responsabilidad penal para quien regulariza su situación tributaria con espontaneidad, esto es, antes de que la acción pública se haya dirigido al descubrimiento de los incumplimientos.

Y la frontera entre espontaneidad o no se sitúa en que exista notificación de la Administración tributaria de inicio de actuaciones de comprobación, interposición de querrela por el Ministerio Público, Abogado del Estado o representante procesal de las Administraciones Autonómica, Foral o Local, o se hayan realizado actuaciones de iniciación de diligencias, con conocimiento del obligado tributario, por el Ministerio Público o Juez Instructor.

Me interesa fundamentalmente de esta disposición legal cuál sea su naturaleza, y su conexión con el modelo legal de exacción de los tributos, y ello porque si bien ha venido en calificarse como excusa absolutoria, más exactamente podría ser que en los casos ahí contemplados -los determinantes o condicionantes de su aplicabilidad-, en puridad se esté ante un delito no consumado, con las importantes consecuencias teóricas y prácticas, sobre todo procesales, que de ello deriva.

Para que de excusa absolutoria se tratara deberíamos estar en situaciones en las que **cometido el delito -producida la consumación-**, se realizan después hechos, en este caso se regulariza la situación tributaria, a los que la ley penal confiere el efecto de liberar de la responsabilidad por el ilícito cometido.

La excusa absolutoria supone la previa consumación del delito.

JESCHECK, Hans-Heinrich (5), de forma más general dice al respecto: «hay hechos que son en verdad típicamente antijurídicos y, además, fueron cometidos por un autor con capacidad de culpabilidad y actuando con conocimiento del injusto, pero que, sin embargo, permanecen impunes, ya que, bajo ciertos requisitos, el ordenamiento no formula reproche alguno de culpabilidad. Las circunstancias que hacen desaparecer este reproche se denominan causas de exculpación», y BAJO FERNÁNDEZ, M. y otros (6), refiriéndose más en concreto al artículo 535 bis del Código Penal, pero delimitando conceptualmente la figura, señalan: «ahora bien, como reconoce el propio QUINTERO, se trata de una excusa absolutoria y lo cierto es que las excusas absolutorias eximen de responsabilidad criminal al autor de un hecho típico, antijurídico y culpable, es decir, de un hecho que ha producido ya la lesión de un bien jurídico».

(5) JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. Ed. Comares. 4.ª Ed. Granada, 1993.

(6) BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Manual de Derecho Penal. Parte Especial. Delitos patrimoniales y económicos*. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. Edición 1993.

A esta concepción parece responder la literalidad del artículo 305.4 del Código Penal cuando dice que «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...», que no son otras que deudas defraudadas a la Hacienda Pública eludiendo su pago. Está dando por supuesto que esa defraudación se ha cometido, se ha consumado, y que con posterioridad a la consumación, pero antes de que se lleven a cabo las acciones públicas averiguativas que el propio precepto enumera, el sujeto que cometió el delito, espontáneamente, regulariza su situación tributaria.

La Memoria que acompañó el proyecto (7) así lo recoge expresamente (pág. 15): «3. Incidencia en el ámbito penal de la regularización tributaria./Al respecto, frente a la teoría de que el delito fiscal no se consuma mientras queda abierta la posibilidad de regularizar la situación tributaria, se opta por la teoría de excusa absolutoria, más acorde con los principios del Derecho Penal, pero que requiere de una regulación expresa en el propio Código Penal».

Pero es el caso que si las cosas han de ser lo que son, y no necesariamente como se las denomina, para que estemos ante una auténtica excusa absolutoria lo relevante será, como se ha dicho, que el delito esté consumado cuando se produce la regularización tributaria. Si, por el contrario, esa regularización se produce antes de consumado el delito, no será una excusa absolutoria, y no lo será porque si no hay consumación no hay delito excusable.

Procesalmente, y esto es lo más relevante en orden a determinar su auténtica naturaleza, si de excusa absolutoria se tratara su calificación y aplicación debería hacerse por los Tribunales de Justicia. Como señala HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (8): «Si la concibiéramos como excusa absolutoria, se llegaría a la conclusión de que la acción de fraude a la Hacienda Pública, quedaría consumada desde el momento en que hubiera vencido el plazo voluntario ordinario, encontrándonos así con una acción típica, antijurídica y culpable, **de forma tal que la regularización operaría como causa de exclusión de la pena a aplicar en sentencia tras el correspondiente enjuiciamiento**».

Por el contrario, si esa regularización es una acción que se realiza -que se sitúa- según el modelo legal de exacción de los tributos, antes de la consumación del delito, al no existir éste, no necesita ser declarada en un proceso penal, y la Administración Tributaria, normal conocedora de esas regularizaciones -incluso en cuantías muy superiores a las determinantes, en su caso, de delito fiscal-, al

(7) MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, MINISTERIO DE JUSTICIA, MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Memoria del Proyecto de Ley Orgánica de modificación del Título VI y del Capítulo IX del Título VII del Libro Segundo del Código Penal.*

(8) HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. «Estudio sobre el delito fiscal del artículo 349 del Código Penal tras la reforma operada por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio». *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Marzo 1996, núm. 239.

apreciar, precisamente por su regularización, que tal delito no se ha cometido, al no producirse el supuesto previsto en el artículo 77.6 de la LGT, no tendrían que pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal.

Ésa sería la diferencia procesal, pero incluso más importante, por afectar a la propia esencia de lo que es el bien jurídico protegido, interesa profundizar sobre la auténtica naturaleza de esos cumplimientos espontáneos, aunque posteriores al plazo de ingreso fijado en las normas propias de cada tributo -esto es, la regularización prevista en el art. 61.2 de la LGT-, porque pudiera ser que su consideración en el ámbito penal como excusa absolutoria, aun suponiendo la exclusión de la pena, pero la afirmación de la existencia del delito, no fuera ni mucho menos una forma concorde de proteger la función tributaria, sino muy por el contrario algo diametralmente opuesto precisamente a lo que se quiere proteger penalmente, ya que esas regularizaciones, pieza importante y querida del sistema fiscal se verían abocadas a un proceso penal en el que tras la declaración de la previa comisión de un delito se aplicaría la exoneración por la regularización producida. Esta existencia del proceso penal es, sin duda, disuasoria del ejercicio de la posibilidad legal de cumplimiento prevista en el artículo 61.2 de la LGT, con lo que habría una pieza del sistema fiscal que no se estaría protegiendo penalmente, sino obstaculizando.

Para poder abordar cómo se incardina ese cumplimiento voluntario posterior al plazo fijado en las normas propias de cada tributo, y su conexión con el delito fiscal, parece oportuno una primera reflexión tendente a determinar el momento de su consumación.

Desde la antigua regulación del delito de defraudación tributaria en el artículo 319 del Código Penal y, después, en la redacción dada por Ley Orgánica 2/1985 al artículo 349, la consumación ha sido aspecto de especial atención tanto para la doctrina como para la jurisprudencia.

Cierto que no fue inicialmente tema pacífico, siendo quizá de entre todas las teorías expuestas la más extrema, y quizá por ello de obligada referencia, la del Catedrático BAJO FERNÁNDEZ para quien el delito no se consuma en tanto no exista liquidación definitiva, entendiéndose por tal la determinación de la deuda por la Inspección de los Tributos. Pero, después, se ha venido produciendo una convergencia, expresada como es natural con términos distintos, pero que viene a coincidir en que el delito se consuma **una vez finaliza el último día hábil del plazo voluntario de declaración-liquidación**.

Así, entre otros y sin ánimo exhaustivo:

- AYALA GÓMEZ, Ignacio (9): «En los tributos con autoliquidación debe entenderse que el delito se consuma precisamente en el **momento en que finaliza el período de plazo voluntario de pago de los tributos que se trate**».

(9) AYALA GÓMEZ, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria; artículo 349 del Código Penal*. Ed. Civitas. Madrid. 1988.

- JORDANA DE POZAS, Luis (10): «Las leyes reguladoras de cada tributo, o en su caso la Administración, señalan los períodos ordinarios para declarar, liquidar y pagar los impuestos. Pues bien, a nuestro juicio, **debe fijarse la consumación del delito en ese momento**».
- RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo (11): «hay que referirla, en la elusión del pago de impuestos **al último momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso**, y en el caso de beneficios fiscales, al momento en que se obtiene la aplicación de la ventaja fiscal».
- PÉREZ ROYO, Fernando (12): «En los supuestos en que la recaudación se lleve a cabo a través del procedimiento que estamos indicando (autoliquidación), la consumación, en principio, se produce con **el cumplimiento del plazo reglamentario para efectuar el ingreso que debe acompañar a la autoliquidación**».

Y en el mismo sentido la jurisprudencia:

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de marzo de 1988: «Esto nos puede llevar al estudio de la cuestión relacionada con la consumación del delito fiscal a que nos estamos refiriendo por estimar que para tal fecha (julio de 1986 y ejercicio fiscal de 1985) ya había alcanzado aquel grado de desarrollo, si se entiende que en los supuestos, como el que ahora nos ocupa, la recaudación del impuesto se efectúa a través de una autoliquidación, **la consumación se produce con el vencimiento del plazo establecido reglamentariamente para su práctica** y que según el artículo 4.º del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que fue modificado el Impuesto sobre el Lujo, ya se había agotado sobradamente los plazos que debían haber sido observados por... S.A. para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias devengadas».

Esta sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de febrero de 1991, que rechaza la tesis de que sea necesaria una liquidación definitiva para la consumación del delito, que se produce al finalizar el vencimiento del tributo, expresión por la que hay que entender el vencimiento del plazo voluntario para la presentación de la autoliquidación correspondiente. Se afirma: «Tercero. Los motivos quinto y sexto se arti-

(10) JORDANA DE POZAS, Luis. «Los delitos contra la Hacienda Pública» Ponencia presentada al Curso del Plan de Formación de Jueces y Magistrados de 1993 sobre «La nueva delincuencia».

(11) RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo. «El nuevo delito fiscal». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15 y 16, año 1977.

(12) PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.

culan también al amparo del artículo 849. 1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y denuncian ambos la inaplicación del artículo 3.º en relación con el artículo 52 del Código Penal. De acuerdo con el quinto, la consumación del delito fiscal, se exige una liquidación definitiva del impuesto por parte de la Hacienda Pública. Según el motivo sexto, para la eventualidad de que no prospere el precedente, alega que se trataría de una tentativa voluntariamente desistida toda vez que el procesado solicitó una inspección a la Delegación de Hacienda./**El delito se consumó por haber transcurrido 20 días de cada vencimiento trimestral del tributo**, durante 1985, de acuerdo con el artículo 6.º del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo. No es la liquidación lo que consuma el delito. Cuando se presentó la solicitud a Hacienda para que realizase la inspección, julio de 1986, la defraudación ya se había consumado. La solicitud de inspección se produjo seis meses después de interpuesta la querrela./No procede, por tanto la estimación de ninguno de los dos motivos».

- Sentencia de 9 de diciembre de 1992, de la Audiencia Provincial de Valladolid: «En primer lugar, y como dato concreto, ha de señalarse que, aun admitiendo la tesis de la defensa, cuando el acusado presentó la documentación correspondiente en Hacienda, la defraudación en sí ya se había consumado, y es que según dispone el artículo 172.3 del Reglamento de 30 de octubre de 1985, el período de liquidación de dicho impuesto es trimestral, y el ingreso de la cantidad correspondiente ha de hacerse al presentar la liquidación».
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de 9 de marzo de 1994: «En consecuencia, hay que concretar cuál fue el momento consumativo del delito para así determinar si se produjeron entonces los elementos y condiciones de punibilidad contenidos en el mismo. Señalando la doctrina que la consumación del delito fiscal en aquellos tributos con autoliquidación hay que referirla al momento en que se presenta la declaración-liquidación con el coetáneo pago que implique la causación, en ese momento, de un perjuicio patrimonial superior a los 5.000.000 de pesetas; y en los casos en que el delito se realice mediante la omisión de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones **cuando expira el plazo legalmente establecido al efecto**».
- Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 12 de Madrid, de 29 de junio de 1993: «se ha aplicado el artículo 349 del Código Penal, y ello es así, por cuanto la consumación del delito se cifra en el momento en que se produce el perjuicio a Hacienda; o lo que es lo mismo, **en el momento hábil para producir el correspondiente ingreso**».
- Sentencia de 15 de julio de 1993, Audiencia Provincial de Lleida: «En resumen, **existió delito en la fecha en que la omisión de declaración a la Hacienda se consumó**, y precisamente por la cuantía de la cantidad que en aquel preciso momento debió pagarse y no se pagó».

No cabe insistir más. La coincidencia es plena; doctrina y jurisprudencia coinciden en señalar que el delito de defraudación tributaria se consumó cuando la elusión defraudatoria se ha producido terminado el tiempo hábil en el que el obligado tributario debió declarar y liquidar, en su caso, el tributo. **Terminación del tiempo hábil. Terminación del período voluntario de declaración-liquidación del tributo.** Ésta es la idea esencial, y, por ello, retomando la cuestión básica que nos ocupa, la determinación de si los ingresos espontáneos, aunque extemporáneos, son ingresos producidos después de consumado el delito o no, se reduce a determinar si tales ingresos son producidos después de la terminación del **tiempo hábil** o del período voluntario de declaración-liquidación del tributo. En definitiva, se trata de precisar cuál es ese tiempo hábil o cuál es el período voluntario de declaración-liquidación del tributo.

Y ello no puede hacerse sino desde la legalidad: desde la legalidad tributaria.

Cuándo se han de pagar los tributos, exactamente igual que cuánto se ha de pagar, es algo que sólo puede determinarse con la legalidad tributaria.

Si existe esa coincidencia, antes resaltada, de considerar consumado el delito cuando termina el tiempo hábil de cumplimiento, también existe, y no podría ser de otra manera, para afirmar que cuál sea ese tiempo hábil no puede determinarse si no es con la legalidad tributaria.

En tal sentido, PÉREZ ROYO, Fernando (13): «...**la determinación del último momento hábil para la realización del ingreso se halla en función de la forma en que se encuentre estructurado el procedimiento de gestión del tributo en cada caso**».

E Ignacio AYALA GÓMEZ (14): «Pero en cualquier caso hay que concluir en una afirmación que es válida para los efectos de la hermenéutica jurídico-penal: surja en el momento que sea ese vínculo obligacional, lo incuestionable es que el cumplimiento de la obligación no se realiza cuando el deudor le place, sino en el momento en que la norma tributaria tenga establecido. De aquí que sea importante retener que las diversas fases del procedimiento de gestión fiscal -liquidación, inspección, recaudación- han de adaptarse a las peculiaridades de cada tributo... el presupuesto de la conducta típica ha de ser entendido con arreglo a la legislación tributaria. Se trata de un momento normativo en el que no caben más hipótesis que las legalmente establecidas al efecto. **El intérprete de la norma penal no puede establecer conclusión distinta al respecto y ha de estar a lo**

(13) PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.

(14) AYALA GÓMEZ, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria; artículo 349 del Código Penal*. Ed. Civitas. Madrid, 1988.

que el ordenamiento jurídico que regula la vida de aquéllos se diga... malamente se puede defraudar la cuota debida por un tributo cuando ni siquiera se esté en la fase de declaración del hecho imponible. Con independencia de la cuestión debatida del nacimiento de la deuda, lo que importa, finalmente, es el momento en el que ésta sea exigible».

Es otra cuestión sobre la que tampoco cabe insistir más. Es absolutamente razonable que la determinación del tiempo hábil de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que por su transcurso es el que puede determinar que se haya producido o no la defraudación tributaria punible, no pueda ser otro tiempo que aquel que está fijado en las propias normas tributarias. Es este punto de referencia legal el único que puede fundamentar la existencia o no de elusión tributaria.

Por ello, desde esa legalidad tributaria es también desde la que hay que calificar como voluntarios o no, como cumplimiento en tiempo hábil o no, **las declaraciones-liquidaciones que se presenten conforme al artículo 61.2 de la LGT. Y la respuesta es que son declaraciones-autoliquidaciones formuladas en plazo voluntario de cumplimiento de obligaciones tributarias**; son, por seguir con los términos que vengo utilizando, tiempo hábil de cumplimiento; tiempo propio para que, según el modelo legal de exacción de los tributos, el sujeto pasivo cumpla en tiempo y de forma voluntaria sus obligaciones tributarias.

De una manera no explícita en la legislación anterior -en el sentido de que no estaba así adjetivado, aunque por interpretación sistemática la conclusión era la misma-, y ahora, a partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de forma absolutamente nítida, **las declaraciones-liquidaciones presentadas sin requerimiento previo, aunque fuera del plazo reglamentario del tributo correspondiente, son declaraciones-liquidaciones efectuadas en período voluntario.**

El artículo 126 de la LGT es inequívoco:

- «1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo.
2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley.»

La idea es clara. El pago conforme al artículo 61 de la LGT es pago voluntario; es cumplimiento en tiempo voluntario de las obligaciones tributarias.

Y el artículo 61, en la redacción dada por Ley 25/1995, tiene cuatro números, de los que para lo que ahora interesa son relevantes el 1 y el 3.

El número 1 del artículo 61 contiene lo que es, dentro del período voluntario de pago, el período fijado para cada tributo por la normativa propia del mismo, al decir:

«1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria.»

Normativa recaudatoria que, en los tributos que se gestionan por el sistema de autoliquidación, reenvía a la norma propia de cada tributo, al establecer el artículo 20.3 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, que «Las deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo».

Efectivamente, puede quedar afirmado que la norma propia de cada tributo señala cuál es el plazo en el que debe formularse la declaración y practicarse la liquidación correspondiente por el sujeto pasivo.

Pero está igualmente expresado en la norma que no es éste el único plazo voluntario. Es, si se quiere, el plazo o momento óptimo para efectuar el ingreso. Pero, aunque no sea el óptimo, y por eso existirá un recargo, en el punto 3 del artículo 61 -y por tanto incluido en la definición expresa de ingreso voluntario que efectúa el art. 126-, se contiene otro plazo, también voluntario, para formular las declaraciones-liquidaciones que en todo o en parte no se hayan practicado en el plazo fijado en la norma propia de cada tributo.

El artículo 61.3, ahora, -conceptualmente comprensivo de lo contenido en redacciones anteriores en el 61.2-, dice:

«3. Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora...»

El artículo 126 de la LGT engloba estos pagos dentro de los voluntarios, porque, efectivamente, el concepto de voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias está conectado a si se realiza atendiendo el llamamiento generalizado que la apertura de los períodos de ingreso supone para los contribuyentes que hayan de cumplir esas obligaciones, o bien se hace como

consecuencia de una acción directa de la Administración ante el contribuyente. Quien cumple sin haber sido requerido para ello por la Administración Tributaria, lo hace voluntariamente. Quien cumple como consecuencia de un requerimiento que se le haya efectuado, no cumple voluntariamente.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (15) precisa que: «El pago voluntario es el realizado sin intimación o requerimiento administrativo, y engloba tanto el pago realizado en los períodos reglamentariamente establecidos como voluntarios u ordinarios en el RGR o en las leyes propias de cada tributo, como el llamado pago extemporáneo o sin requerimiento previo o espontáneo regulado en el artículo 61.2 de la anterior LGT y con variaciones en el artículo 61.3 actualmente vigente».

Las declaraciones-liquidaciones formuladas después del período fijado en la norma propia de cada tributo, pero antes de que se haya producido requerimiento administrativo, es cumplimiento voluntario.

Tan es así que en la nueva redacción de la LGT, según Ley 25/1995, no es que esas declaraciones-liquidaciones excluyan la imposición de sanciones -que efectivamente lo dice el precepto, y debe referirse, en su caso, a las infracciones simples que hubieran podido cometerse-, sino que tales declaraciones-liquidaciones presentadas sin requerimiento previo fuera del plazo de cada tributo, hacen que **no se haya cometido infracción grave tributaria**.

El artículo 79 a) de la LGT ha cambiado su redacción, y donde antes se tipificaba como infracción grave «dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...», ahora se añade: «**salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley...**».

Luego en la nueva regulación tributaria dos cosas quedan nítidamente definidas:

- 1.º Cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de declaración-liquidación es todo aquel que se efectúa en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de la LGT; y
- 2.º Quien declara-liquida conforme al artículo 61.3, esto es, sin requerimiento aunque fuera del plazo establecido en la norma de cada tributo, no ha cometido infracción grave tributaria, ya que ésta -la infracción de no ingreso de los tributos- sólo se produce si no se ingresan en el plazo reglamentario de cada tributo y **además** no se regulariza con arreglo al artículo 61 de la LGT. Luego si se efectúa esta regularización no existe infracción.

(15) HINOJOSA TORRALVO, J.J. «Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995». *Revista Impuestos*, septiembre 1995.

De ello deriva una consecuencia en orden a la calificación de la naturaleza que en el ámbito tributario tiene el mecanismo de cumplimiento previsto en el artículo 61.3 de la LGT, que hace no pueda incluirse en el concepto de excusa absoluta, dada la inexistencia de consumación de infracción grave si tal cumplimiento sin requerimiento previo se produce.

El artículo 61 de la LGT recoge la regulación legal tributaria -la única existente-, sobre el momento adecuado para el pago de los tributos, y todas las formas en él contenidas son pago voluntario; pago mediante la realización por el obligado tributario de aquellas tareas que la ley le impone para que, sin requerimiento administrativo, fluyan los recursos desde los sujetos titulares de capacidad económica hacia el Tesoro Público.

Dentro de ese cumplimiento voluntario está la presentación espontánea, sin requerimiento previo, de declaraciones-liquidaciones, aun fuera del momento fijado por la norma propia de cada tributo.

En concordancia con eso, ha quedado perfectamente delimitado en la legalidad tributaria que si el obligado tributario efectúa el cumplimiento de su obligación de declarar y liquidar, sin requerimiento previo, aun fuera del plazo fijado en la normativa del tributo, **no ha cometido infracción tributaria grave, tipificada en el artículo 79 a) como dejar de ingresar la deuda tributaria dentro de los plazos reglamentariamente establecidos.**

Ello es así porque ese tiempo que transcurre desde que termina el plazo fijado por la norma de cada tributo hasta que se efectúa la declaración-liquidación espontánea, es un tiempo de prórroga. Quien así cumple, ha cumplido voluntariamente, en período de prórroga, sin cometer infracción tributaria por haber dejado transcurrir el plazo óptimo de cumplimiento fijado en la norma de cada tributo; no siendo por ello aplicable sanción alguna, y sí, por el contrario, siendo exigible el recargo fijado para tal supuesto en la ley.

Conectado esto a lo ya explicitado sobre la consumación del delito de defraudación, difícilmente puede conciliarse la coincidencia doctrinal y jurisprudencial que fijan su consumación al término del tiempo hábil de cumplimiento, con la idea de que este ingreso en el tiempo de prórroga suponga excusa absoluta porque el delito ya se había consumado. Ello sería una contradicción; si se consuma al concluir el tiempo hábil de cumplimiento, **no existe fundamento legal alguno para considerar como tiempo hábil sólo el plazo fijado en el reglamento propio de cada tributo, y excluir el tiempo de prórroga de aquel plazo que en la LGT y RGR se contiene.**

Esa interpretación es además no coincidente con la voluntad expresa del legislador de coordinar el ordenamiento penal y tributario, como causa para la introducción del punto 3 del artículo 349 del Código Penal. En la LGT el cumplimiento conforme al artículo 61.3 es un cumplimiento voluntario y anterior por ello a la consumación de la infracción grave de no ingreso, tipificada en el artículo 79 a). En la LGT el cumplimiento conforme al artículo 61.3 no es excusa absoluta.

No puede existir coordinación de ordenamientos si la misma acción de cumplimiento, conforme al artículo 61.3 de la LGT, en el ámbito penal tuviera naturaleza de excusa absolutoria por entenderse producido después de consumado un delito, al fijar ese efecto consumativo al terminar sólo una parte del tiempo de cumplimiento voluntario que el contribuyente tiene, y descartando otro tiempo, también de cumplimiento voluntario, que el propio ordenamiento tributario le ofrece.

En este sentido, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L. y MERINO JARA, I. (16) (pág. 359) señalan: «Desde otro ángulo, y aun cuando no incumbe al legislador pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de las figuras penales que introduce, lo cierto es que el redactor de la reforma vino a terciar en la polémica acerca del momento consumativo del delito fiscal, indicando en la Exposición de Motivos (en versión del Proyecto de Ley) que se introducía **una excusa absolutoria** que permita la adecuada coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario, aludiendo a todas luces a la regularización. De este modo, se reconocía que en los casos de regularización el delito se considera ya completo, perfecto; puesto que de lo contrario se hablaría simplemente de desistimiento. No obstante, probablemente advirtiendo en el trámite parlamentario lo peligroso de tal precisión innecesaria, se la suprime, aludiéndose genéricamente a la **necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario**».

No obstante, estos mismos autores, visto como ha quedado redactado el precepto legal, perciben en él que se regula una «causa personal de exclusión de punibilidad y ello porque reúne las características de las causas personales que impiden la responsabilidad penal, en cuanto circunstancia que no afecta ni a la lesión del bien jurídico protegido (ya producida), ni a la forma de comisión del hecho, sino a la persona del autor; y situada al margen de los elementos estructurales del delito, que concurren en su totalidad; y dentro de ellas reúne las características de las causas de exclusión de la pena, dado que surge con posterioridad a la realización de una acción punible, determinando simplemente que la responsabilidad a la que ya se ha dado lugar desaparezca retroactivamente».

Y más adelante, pág. 362, insisten: «El anuncio de exclusión de responsabilidad penal para la regularización obedece a la idea de fomentar a toda costa el cumplimiento de las obligaciones fiscales, aun cuando no sea puntual, sino extemporáneo, impidiendo que el hecho de haberse ya consumado el delito inhiba al contribuyente que defraudó de realizar el ingreso tardío de las cantidades debidas».

Sólo pueden efectuarse estas afirmaciones desde el convencimiento de la existencia de un plazo, prácticamente preclusivo, que puede pensarse sería el establecido en el reglamento de cada impuesto, a cuya terminación parece que de modo inexorable se entiende consumado el delito.

(16) SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, Isaac. «La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. XLV/236. Abril-junio, 1995.

Pero ciertamente eso no es así; no existe en el ordenamiento tributario, único lugar en el que podría estar ese plazo inexorable y preclusivo que haga que a su terminación ya se haya producido la infracción administrativa de no ingreso de los tributos, como inequívocamente deriva de lo antes expuesto sobre redacción actual del artículo 79 a) de la LGT.

Pero quizá no deba sorprender esa percepción porque la configuración más exacta y precisa del modelo legal de exacción de los tributos, y lo que dentro de él significa el cumplimiento sin requerimiento administrativo después del plazo reglamentario de cada tributo, se ha efectuado por Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando el Código Penal se había modificado días antes, el 29 de junio.

En la reforma penal se afirma la voluntad de coordinar los ámbitos tributarios y penales en cuanto a la protección del sistema fiscal, y concretamente el tratamiento que en una y otra esfera ocupa ese cumplimiento espontáneo. Pero es lo cierto que el Proyecto de reforma del Código Penal, y su redacción definitiva como ley, se adecuan a lo que era la delimitación de esa pieza regularizadora antes de la última reforma de la LGT. Se adecuó a lo que estaba vigente en el concreto momento en que se aprobó la Ley de modificación del Código Penal. Pero inmediatamente después se ha producido la reforma de la LGT, y de forma clara y expresa se establece que todo cumplimiento conforme al artículo 61 es cumplimiento voluntario, y además se cambia la tipificación de las infracciones tributarias, configurando también con total claridad que no existe infracción -que no hay **consumación**- si existe cumplimiento espontáneo, aunque posterior a la terminación del plazo fijado en el reglamento de cada tributo.

El tiempo del artículo 61.3 ha quedado perfilado ahora muy nítidamente como un tiempo de prórroga. En tal sentido, incluso para la redacción anterior de este precepto, se ha pronunciado, como más adelante expondré, el Tribunal Constitucional.

Es precisamente este cambio legislativo en materia tributaria el que explica los posicionamientos doctrinales anteriores que situaban la consumación del delito al término del plazo primero, el del reglamento del impuesto, y como excusa absolutoria el cumplimiento posterior. Pero cambiada la legalidad tributaria, no puede por menos que interpretarse el núm. 3 del artículo 349 del Código Penal en concordancia con esa legalidad. Hoy ya no parece existir fundamento legal para afirmar que la defraudación tributaria punible se consumó al término del plazo del reglamento propio de cada tributo, aunque después se haya cumplido sin requerimiento previo, cuando en tal supuesto no existe consumación de infracción tributaria alguna. En tal caso no existiría mayor descoordinación posible entre ámbito penal y tributario.

Desde lo que es la regulación actual del contenido material y formal de la obligación tributaria, no parece pueda afirmarse categóricamente que aquel plazo fijado en el reglamento de cada tributo es el único hábil para el cumplimiento voluntario. El del artículo 61.3 de la LGT también es voluntario y hábil; es un tiempo de prórroga que incorpora por ello un recargo, pero que no supone comisión de infracción y cuanto menos delito.

Antes de la modificación legislativa operada en la LGT en julio de 1995, en la línea de pensamiento de entender consumado el delito al terminar el plazo del reglamento del tributo, y por tanto considerar no hábil la prórroga del artículo 61 de la LGT, AYALA GÓMEZ, Ignacio (17), califica previamente, y de forma acertada, de prórroga este tiempo anterior al requerimiento administrativo. En este sentido afirma, pág. 320: «...el Reglamento General de Recaudación establece un período, a añadir al voluntario, consistente en un plazo de prórroga durante el cual el sujeto puede satisfacer su deuda con el consiguiente recargo, pero sin pasar a la ejecución por vía de apremio». Pero, pese a ello, añade que «definitivamente el hecho de que quien ya consumó el delito de defraudación tributaria realice con posterioridad una declaración complementaria que conlleve el pago de lo que realmente debía a la Hacienda Pública, no pasa de constituir una conducta que es circunscrible en la reparación o disminución de los efectos del delito de que habla el artículo 9.9 del Código Penal, siempre claro está, que el culpable haya procedido antes de conocer la apertura del procedimiento judicial, por impulsos de arrepentimiento espontáneo, extensible a la circunstancia de que tampoco haya iniciado la Administración Tributaria el expediente de remisión del tanto de culpa a la autoridad judicial».

Sobre la misma cuestión, y también antes del último cambio legislativo, pero percibiendo lo que supone el cumplimiento previsto en el artículo 61 de la LGT, dentro del completo modelo legal de exacción de los tributos, PÉREZ ROYO, Fernando (18), señala que: «...En definitiva, se trataría de determinar si por incumplimiento debe entenderse la falta de ingreso de la deuda susceptible de ser ejecutada, de ser exigida en vía de apremio. Si esto fuera así, **el cumplimiento espontáneo, transcurrido el plazo reglamentario, pero antes de que se hubiera producido la intervención de la Administración conducente a la liquidación previa a la apertura de la fase ejecutiva, tendría el efecto de impedir la consumación**».

La naturaleza del plazo o tiempo de cumplimiento previsto en el artículo 61.2 de la LGT no ha sido pacífica, seguramente por la propia imprecisión de la LGT al definir un modelo legal que sólo se percibía claro si se interpretaba sistemáticamente sus artículos 61.2; 79 a) y 128.

El Tribunal Constitucional, por Sentencia de 13 de noviembre de 1995 ha venido a saldar la controversia definiendo claramente su naturaleza de recargo y no de sanción:

«c) En último término, la finalidad del precepto parece clara. En principio el pago de las deudas tributarias puede producirse en tres momentos distintos:

(17) AYALA GÓMEZ, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria; artículo 349 del Código Penal*. Ed. Civitas. Madrid. 1988.

(18) PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.

- a) Dentro de plazo.
- b) Fuera de plazo y antes del requerimiento, y
- c) Después del requerimiento.

Para estimular el pago en el segundo de los momentos mencionados se eliminan las sanciones correspondientes al tercero... **lo que verdaderamente instituye el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria es un recargo sobre la deuda tributaria, un recargo específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación...** La funcionalidad del recargo (como la de la cláusula penal en la contratación administrativa) no es la de una sanción en sentido propio pues **no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente** sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento.»

Y efectuando calificación de la naturaleza de ese cumplimiento espontáneo pero fuera del plazo fijado en el reglamento del tributo, señala: «puesto en relación este precepto con el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria, que tipifica como infracción grave la conducta consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, el artículo 61.2 constituye técnicamente, como ha señalado la doctrina, una especie de excusa absolutoria».

Esta afirmación del Tribunal Constitucional, la conexión que efectúa entre artículo 79 a) y 61.2 de la LGT, para concluir calificando el supuesto ahí previsto como excusa absolutoria es perfectamente coherente y válida para el momento al que se refiere, esto es, para la regulación vigente hasta la última modificación operada por Ley 25/1995. Ahora, con la nueva tipificación de la infracción tributaria de falta de ingreso de los tributos, la misma afirmación pudiera no ser válida, porque el nuevo tipo, tal y como ahora se define, desplaza necesariamente el momento de su consumación, y por ello, el carácter -antes posterior y ahora anterior- que tienen esos ingresos espontáneos.

Cabe pensar que gran parte de las dificultades que la doctrina ha tenido para encajar el artículo 61.2 de la LGT, y su conexión con las infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, trae causa de las imprecisiones con las que en sucesivas redacciones se ha configurado el sistema protector del modelo legal de exacción de los tributos, a partir de su configuración como modelo de gestión por autoliquidación implantado de forma generalizada a partir de la reforma fiscal de 1977/1978.

A partir de la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, se inició un proceso de cambio total en nuestro sistema fiscal, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales. Los antiguos impuestos de producto se sustituyeron por impuestos generales y personales, y todos y cada

uno de ellos -IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, IVA, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc.-, fueron fijando como obligaciones de hacer a cargo del obligado tributario no sólo registrar las operaciones sujetas y declararlas a la Hacienda Pública, sino también aplicar el ordenamiento jurídico para cuantificar el débito tributario, liquidar el tributo, y efectuar el ingreso.

Como señaló MESTRE DELGADO, Esteban (19), «este modelo que defiere a cada ciudadano, en definitiva, la plena gestión administrativa de la recaudación de sus propios tributos, está generalizándose como instrumento de gestión tributaria y, en la actualidad, se ha implantado en las figuras impositivas más importantes».

Se pasa así de un sistema de gestión por liquidación administrativa -que se protegía esencialmente mediante la tipificación como infracción del hecho omisivo u ocultador de los hechos a declarar-, a un sistema de gestión por autoliquidación, que precisa ser protegido, no ya sólo de las conductas ocultadoras de hechos, sino también de las acciones u omisiones voluntarias consistentes en una indebida aplicación de normas jurídicas, que produzca una falta de ingreso, unas devoluciones no procedentes o una acreditación indebida de créditos tributarios para el futuro.

Con enorme retraso, ya que ese sistema fiscal sustantivo y procesal entró básicamente en vigor en 1979, hasta 1985 no se adecuó el sistema protector mediante las nuevas tipificaciones de infracciones administrativas y delitos contra la Hacienda Pública, que se hizo, respectivamente, por Ley 10/1985 y Ley Orgánica 2/1985.

Las dudas sobre cómo proteger el sistema se plasman notoriamente en el artículo 61.2 de la LGT. Ahí se percibe la duda subyacente sobre el propio diseño del sistema de gestión, y cómo ha de encajar en él los plazos de declaración-liquidación fijados en la norma propia de cada tributo y eventuales declaraciones-liquidaciones que pudieran presentarse sin requerimiento administrativo, pero fuera de aquellos plazos.

En un primer momento, pensando en un sistema de gestión por autoliquidación cerrado, esto es, a cumplir estrictamente dentro de los plazos fijados en la norma propia de cada tributo, las declaraciones-liquidaciones espontáneas, pero posteriores a esos plazos, son piezas contrarias al funcionamiento del sistema; suponen una quiebra del mismo, un incumplimiento, y por ello la redacción que la Ley 10/1985 hizo del artículo 61.2, y que estuvo vigente desde el 7 de abril a 31 de diciembre de 1985, decía: «Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono de interés de demora, **sin perjuicio** de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas».

(19) MESTRE DELGADO, Esteban. *La defraudación tributaria por omisión*. Ministerio de Justicia. Centro de Publicaciones. 1991.

El precepto no requiere más explicación. Durante su vigencia, las declaraciones presentadas espontáneamente aun sin requerimiento previo, pero fuera del plazo fijado en las normas propias de cada tributo, no excluían la imposición de sanciones por las infracciones cometidas, básicamente la tipificada en el artículo 79 a) de la misma LGT, que pasó a ser definida en esa misma Ley 10/1985 como «dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que hubieran debido retener».

Con ambas redacciones se configura un modelo cerrado en el sentido de que el no ingreso en el plazo reglamentariamente señalado es constitutivo de infracción grave. Al concluir ese plazo se consuma la infracción, y el ingreso posterior, aunque espontáneo, deriva en exigibilidad de intereses de demora, **sin perjuicio**, esto es, con mantenimiento, de las sanciones procedentes por las infracciones cometidas. En ese momento el artículo 61.2 de la LGT no contenía excusa absoluta alguna.

Poca vigencia temporal tuvo ese sistema, dado que por Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, se dio nueva redacción al precepto, y, en lo que ahora interesa, donde antes decía «**sin perjuicio**» pasó a decir «**con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas**».

Ahí sí que puede afirmarse que, atendiendo a su literalidad, se configura una excusa absoluta. La redacción del artículo 79 a) de la LGT continuaba tipificando como infracción tributaria el no ingreso de los tributos dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, y por ello cabía pensar que la consumación se producía con la terminación de los mismos, siendo, en consecuencia, el pago espontáneo posterior algo realizado tras la consumación, y por ello exculpatario de una infracción antes cometida. Esa exculpación lleva a la inexigencia de sanción alguna, y tan sólo a la procedencia de un recargo, configurado técnicamente -en su primera redacción- como interés de demora en cuantía mínima del 10 por 100 de lo dejado de ingresar.

Es por ello que el Tribunal Constitucional ha podido decir, Sentencia de 13 de noviembre de 1995, que «en realidad la figura completa que aparece en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. En efecto, aquella figura en su globalidad no sólo establece un recargo, sino que además elimina las sanciones. En este sentido, partiendo de la base de que el tributo no se ha pagado dentro de plazo, trata de mitigar el retraso estimulando un pago anterior al requerimiento y para ello aparta las sanciones. Pero al propio tiempo este estímulo no puede ser tan intenso que favorezca el impago dentro de plazo y para ello establece el recargo. Ambas finalidades provocan una cierta tensión interna, lo que puede explicar las dificultades del legislador a la hora de dibujar esta figura cuyo régimen jurídico ha sido modificado ya en dos ocasiones con posterioridad a la fecha de la redacción debatida».

Dicho lo anterior, conviene, no obstante, precisar que ese esquema que derivaba de la literalidad del artículo 79 a) de la LGT no queda tan claro si se efectúa una interpretación sistemática, por otra parte absolutamente imprescindible, dado que como ha puesto de manifiesto la doctrina [MARTÍN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo (20) (pág. 507), «sin perjuicio de que no se haya diferenciado, como debiera entre deudas con contraído previo y deudas nacidas de una declaración-liquidación», o PÉREZ ROYO, Fernando (21), pág. 330, «la letra a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria, se refiere escuetamente a la falta de ingreso, sin distinguir entre los diferentes fundamentos o presupuestos que puedan dar lugar al deber cuyo cumplimiento se omite»], el no ingreso de deudas tributarias liquidadas por la propia Administración en ningún caso era constitutivo de infracción tributaria.

La conciliación de lo dispuesto en el artículo 79 a) y 128 de la LGT hacen que uno y otro precepto se complementen para captar su exacto sentido. Pese a la literalidad del artículo 79 a), si lo que se dejó de ingresar es una deuda conocida por la Administración Tributaria, bien porque la liquidó ella misma o porque la liquidó aunque no ingresó el sujeto pasivo, si se está, en definitiva ante un no ingreso conocido en su existencia por la Administración, de contraído previo o contabilizado, del que se sabe acreedora la Administración, y por tanto apremiable si no se ingresa- no se produce la infracción prevista en el artículo 79 a), sino que según lo dispuesto en el artículo 128 de la LGT se apremiará, se obtendrá por vía ejecutiva.

Y, en sentido contrario, pese a la literalidad del artículo 128 -«El procedimiento de apremio se iniciará cuando, vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiese satisfecho la deuda tributaria»-, si al terminar el período voluntario no se hubiera satisfecho la deuda tributaria, pero ésta no fuese conocida por la Administración, no se inicia procedimiento de apremio alguno, sino que se habría cometido la infracción del artículo 79 a).

En síntesis, artículo 79 a) y 128 de la LGT se complementan y excluyen recíprocamente. Si es aplicable el 128, no lo es el 79 a), y viceversa. Y lo que determina uno u otro camino es única y simplemente que la Administración conozca o no la existencia del crédito tributario. Si tal conocimiento ha sido hurtado, se comete la infracción grave, que se enunciaba como dejar de ingresar, pero que en puridad es dejar de informar sobre el débito, esto es, no declarar y liquidar o hacerlo parcialmente. Si, por el contrario, tal conocimiento del débito existe por parte de la Administración, bien porque fue ella la que liquidó, bien porque lo hizo el sujeto pasivo y no ingresó, aunque efectivamente se ha producido un no ingreso, como se conoce su existencia, no se comete infracción grave de no ingreso, y se inicia el procedimiento administrativo de apremio, para hacer efectivo ese crédito.

(20) MARTÍN-QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid.

(21) PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.

En tal sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1995: «Cierto es que, en los tributos gestionados a través de una autoliquidación, no se conoce, al finalizar el período voluntario, el importe de la prestación debida; por ello (en la redacción entonces vigente del art. 61 de la LGT), la consecuencia no es la inmediata expedición del título ejecutivo y la posterior apertura del procedimiento de apremio, sino el comienzo de las operaciones de investigación y comprobación dirigidas a la liquidación definitiva del tributo. Después, se abrirá un nuevo período voluntario de ingreso de la liquidación girada y, sólo tras el cumplimiento de aquél, se dará lugar a la exigencia de la misma por la vía de apremio. **Mas, según el texto del artículo 128.2, si, concluido el período de declaración, puede la Administración conocer y liquidar la deuda, se incoa directamente el procedimiento de apremio, previa expedición del título ejecutivo**».

Ello ponía ya de manifiesto que lo protegido no era el Erario Público en su aspecto estrictamente patrimonial, ya que el puro no ingreso por cuantioso que fuera de deudas tributarias «contraídas», conocidas por la Administración, no son constitutivas de infracción alguna.

Lo protegido era, y sigue siendo, el funcionamiento del sistema en su aspecto material y formal. Y una pieza legal del sistema, es que, aun terminado el plazo de declaración-liquidación fijado en la normativa propia de cada tributo, el sujeto pasivo que no haya cumplido en todo o en parte sus obligaciones pueda hacerlo espontáneamente, esto es, antes de que se produzca una acción de la Administración a él dirigida, sin incurrir en tal supuesto en comisión de infracción tributaria.

Por ello está íntimamente conectado la tipificación de infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública con el modelo legal de gestión de los tributos establecido.

Esta disfunción entre literalidad de los artículos 79 a) y 128 ha quedado superada en la redacción que a estos mismos preceptos, o sus equivalentes, se ha dado por Ley 25/1995. La redacción actual del artículo 79 a) de la LGT además de incorporar, como antes expuse, el añadido «**salvo que se regularice con arreglo al artículo 61**», a lo antes dispuesto de que era infracción dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, también incorpora como otro elemento delimitador del tipo legal de la infracción el inciso «**o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley**».

El artículo 127 es el relativo al procedimiento de apremio.

De ello deriva que la propia tipificación legal de infracción administrativa grave matiza e incluye como elemento del tipo, no sólo que se dejen de efectuar ingresos, sino que además es preciso para que exista infracción, que no se regularice conforme al artículo 61 o que no sea iniciable el procedimiento de apremio. Si una u otra cosa ocurre, si se regulariza o si la Administración por conocer el crédito puede iniciar la vía de apremio, no existe infracción tributaria.

La segunda de las precisiones, la no existencia de infracción si la cantidad dejada de ingresar es conocida por la Administración y por ello, apremiable, pone de manifiesto que la protección que se otorga a la función tributaria mediante la tipificación de la infracción grave del impago de tributos, es no ya para proteger estrictamente el pago o ingreso material de las cantidades debidas, sino para que se declare por el deudor su existencia a la Administración. Quien declara y liquida, aunque no ingrese, no comete la infracción tributaria tipificada en el artículo 79 a) de la LGT. Partiendo de esa declaración-liquidación la Administración conoce ya su posición acreedora y ante el impago de ese débito, podrá ejercitar las acciones de recaudación ejecutiva que el ordenamiento le atribuye.

GRACIA MARTÍN, citado por MESTRE DELGADO, Esteban (22) señala que «el impago de la deuda tributaria por el contribuyente, cuando el acreedor conoce su existencia objetiva, afecta negativamente, desde luego, a las previsiones de recaudación tributaria, pero esta lesión del bien jurídico no está comprendida en el resultado típico de elusión pues en tal caso el objeto material del delito -la existencia subjetiva de la pretensión tributaria-, no ha sufrido lesión alguna (...). En estos supuestos el deudor no podría eludir el pago de la deuda aun cuando quisiera».

El régimen de infracciones tributarias protege la función tributaria de una ocultación del débito, bien mediante la simple ocultación de hechos -ausencia o deficiencia en la declaración-, o por una aplicación deficiente y voluntaria del Derecho a los hechos producidos -liquidación-, para determinar un débito menor al legalmente procedente. Pero, por el contrario, cuando ese débito está determinado con exactitud, por importante que sea su cuantía, el mero no ingreso no es constitutivo de infracción y sólo desencadena el inicio del procedimiento administrativo de apremio para su consecución.

Esta misma concepción es la que parece procedente debe estar ínsita en la acción u omisión punible enunciada en el artículo 349, antes, y ahora 305, del Código Penal con los términos «**defraude... eludiendo el pago de tributos**». Existe total unanimidad en que no es el mero impago lo que declara punible sino la ocultación del débito. Valga por todos los testimonios, lo contenido en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, al señalar «...artículo 349 del Código Penal, quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. **Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago**».

Por la misma razón de coordinación entre infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, no puede por menos que recepcionarse en el ámbito penal, el perfeccionamiento que a través de la modificación última de la LGT se ha producido del modelo legal de exacción de los tribu-

(22) MESTRE DELGADO, Esteban. *La defraudación tributaria por omisión*. Ministerio de Justicia. Centro de Publicaciones. 1991.

tos, con la clara ubicación de los cumplimientos conforme al artículo 61 como cumplimientos voluntarios, y la inequívoca configuración de la infracción tributaria de no ingreso con un contenido material no de mero impago sino de ocultación total o parcial del débito.

PÉREZ ROYO, Fernando (23), ya señaló que: «actualmente constituye opinión absolutamente mayoritaria la de que las diferencias entre estas sanciones (las administrativas) y las jurídico-penales propiamente dichas no son sustanciales, sino puramente formales. Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal; ...Aparte de las consideraciones de orden teórico, el propio Derecho positivo en su evolución reciente pone de manifiesto la similitud o identidad de los bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo. Subrayamos el parentesco entre los tipos objetivos de delitos e infracciones tributarias, o el fenómeno de la emigración de figuras de uno a otro campo que ponen de manifiesto el carácter accidental, de pura opción de política legislativa, que separa las infracciones tributarias criminalizadas de las no criminalizadas».

Esa coincidencia de principios en que se ha de basar la potestad sancionadora del Estado, bien en el plano penal o administrativo, y la identidad del bien jurídico protegido con las infracciones administrativas y los delitos contra la Hacienda Pública, hace que no pueda tener acogida distinta en una y otra esfera una pieza del sistema fiscal protegido como es la de los cumplimientos espontáneos fuera de los plazos fijados en las normas propias de cada tributo. Visto que en la modificación de la LGT el cumplimiento conforme al artículo 61 es un cumplimiento voluntario y anterior a la comisión de la infracción de no ingreso de los tributos, necesariamente ha de convenirse que también **en el plano penal la incorporación de ese cumplimiento voluntario no puede por menos que incidir en la propia configuración del tipo penal, de modo que no existe la acción tipo defraudatoria cuando el cumplimiento se ha producido en los términos previstos en el actual artículo 61.3 de la LGT.**

No cabe desconocer que el planteamiento que vengo exponiendo sobre la voluntariedad del cumplimiento conforme a los distintos apartados del artículo 61 de la LGT, sin perjuicio de la nítida recepción que tiene en el Derecho positivo, puede plantear la reserva de que dada la no predeterminación de la duración de ese tiempo que existe desde que termina el plazo fijado en la norma propia de cada tributo y el momento en que se produce el requerimiento administrativo -y que sería el tiempo en el que el obligado tributario todavía puede cumplir voluntariamente por ser ése un tiempo de prórroga-, vendría a resultar, según esa reserva, que la comisión del delito, o de la infracción administrativa, dependería de que la Administración actúe o no.

(23) PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.

Incluso podría pensarse que al producirse esa actuación administrativa de inicio de actuaciones comprobadoras, que elimina ya el cumplimiento espontáneo del obligado tributario, es cuando se entiende consumada la infracción o delito de aquél. Concepción que repugna porque no parece procedente que la consumación de un delito o sanción deba estar conectada a una concreta actuación administrativa o de otros poderes públicos.

No obstante, entiendo que lo que deriva de la normativa tributaria no es exactamente eso. Más exacto parece ser que con la actual configuración del modelo legal de exacción de los tributos, con la redacción actual del artículo 61 de la LGT, con la tipificación que en la misma ley se contiene de la infracción tributaria grave de falta de ingreso de los tributos, en su artículo 79 a), y con la vigente tipificación del delito de defraudación tributaria en el artículo 349 del Código Penal, puede afirmarse que de existir infracción tipificada en el artículo 79 a) de la LGT, o de existir delito del artículo 349 del Código Penal, el momento de su consumación será siempre y únicamente el momento en que terminó el plazo de declaración-liquidación fijado en la normativa propia de cada tributo cuando por parte del obligado tributario se omitió, con los demás requisitos fijados en los respectivos tipos legales, tal obligación. Ése es el único momento consumativo posible. Lo que ocurre es que sólo podrá saberse que tal plazo terminó en ese concreto momento, y no se prorrogó, cuando la actuación de la Administración -anterior a la eventualmente posible del sujeto pasivo hasta ese momento- hace ya no posible ésta y por tanto excluye la prórroga que habría existido de haber actuado antes el propio sujeto pasivo.

El modelo legal de gestión de los tributos por autoliquidación hace que la ley, además de tareas, atribuya tiempos a los obligados tributarios y a la Administración.

Las tareas que ese modelo implica para los sujetos pasivos son esencialmente tareas de registro o contabilización, declaración, liquidación e ingreso. Y para la Administración, también esencialmente, tareas de auxilio, comprobación e investigación y recaudación.

Esas tareas tienen sus tiempos propios y, en algún caso, excluyentes. Así, en tanto el sujeto pasivo esté dentro de un período impositivo, con una obligación de registro y contabilización, y después dentro del tiempo en que deba formular la correspondiente declaración-liquidación e ingreso, está en un tiempo que le es propio y en el cual nada -salvo la tarea de auxilio por petición del obligado tributario- puede hacer la Administración Tributaria. Hasta que no termina el plazo fijado en la normativa propia de cada tributo para declarar-liquidar e ingresar, la Administración Tributaria no tiene facultad legal alguna de acceso imperativo a esa realidad tributaria. Éste es un tiempo exclusivo y excluyente del sujeto pasivo.

Terminado ese tiempo -concluido el plazo fijado en la norma de cada tributo para que se formule la correspondiente declaración-liquidación-, se inicia otro tiempo en el que, sin perjuicio de que el sujeto pasivo pueda también actuar, se levanta el impedimento que hasta ese instante existía para que lo hiciera la Administración. Ahora se está en un tiempo en que puede actuar uno u otro,

Administración o administrado. Y el primero que actúa imprime o determina la naturaleza de esa fase o tiempo. Si quien actúa es el obligado tributario formulando la declaración-liquidación, que en todo o en parte omitió en el primer tramo de su tiempo posible de cumplimiento, ese obrar suyo y espontáneo produce un efecto de prórroga de aquel plazo fijado en la norma propia del tributo.

Así deriva de lo dispuesto en el artículo 61.3 de la LGT, que meramente impone para ese cumplimiento la exigencia de un recargo, y de la tipificación de la infracción del artículo 79 a), que expresamente excluye del tipo infractor esa actuación. Pero también del artículo 126 de la LGT, que engloba todo ello, señalando que:

- «1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo.
2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta ley.
3. El período ejecutivo se inicia:
 - a) Para las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.
 - b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso **o si éste ya hubiese concluido, al presentar aquélla».**

De los dos períodos en que pueden cumplirse las obligaciones tributarias, el voluntario y el ejecutivo, en los tributos de gestión por autoliquidación, el plazo voluntario se extiende -porque el período ejecutivo no empieza sino hasta después- hasta que se presenta la declaración-liquidación. Si hasta que no se presenta esa declaración no se inicia el período ejecutivo es que lo que antecede es período voluntario; porque legalmente no existe otra posibilidad, o es uno o es otro. El acto de presentar una declaración-liquidación de un tributo, después del tiempo en que concluyó el plazo fijado en la norma propia del tributo, con un débito que la Administración no conoce, tiene el efecto de prorrogar aquel inicial plazo que existía para su cumplimiento voluntario.

El artículo 97.3 del RGR concreta esta misma idea al señalar que: «Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso de las deudas al tiempo de la presentación de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento, o fraccionamiento de pago, se les exigirán inmediatamente en vía de apremio con los recargos que, para tales supuestos, se determinan en la Ley General Tributaria.

Si se solicita el aplazamiento o fraccionamiento se aplicará lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 5 del artículo 20 de este reglamento y se liquidarán los intereses de demora que procedan por dicho aplazamiento o fraccionamiento, sin perjuicio de que, en su caso, la deuda haya de ser exigida posteriormente por la vía de apremio con todas sus consecuencias».

Luego, en ese tiempo posterior a la finalización del plazo establecido en la norma de cada tributo, si actúa el obligado tributario sin requerimiento previo, ese actuar supone la prórroga de aquel plazo, convirtiendo este período temporal en una continuación de aquél y teniendo, como ponen de manifiesto los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT dicho cumplimiento de calificación de voluntarios y no suponiendo por ello la existencia de infracción tributaria alguna, siendo, eso sí, exigible el recargo correspondiente, que como ha determinado el Tribunal Constitucional en Sentencia de 13 de noviembre de 1995, es un recargo de prórroga.

Si, por el contrario, en ese tiempo posterior a la finalización del plazo fijado en las normas propias de cada tributo, quien actúa primero es la Administración -efectuando ahora esa tarea que antes estaba legalmente impedida de efectuar, cual es la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias-, lo que ocurre es que ese actuar administrativo imprime su naturaleza -igual que ocurre si quien primero actúa es el obligado tributario- a todo ese período de tiempo. El sujeto pasivo ya no puede actuar con espontaneidad; en consecuencia ya no puede realizar el acto previsto por el ordenamiento para que aquel plazo fijado en la norma propia de cada tributo se prorrogue. Ahora sí puede afirmarse que cuando terminó es que terminó porque no hay prórroga, y en consecuencia si en aquel momento dejaron de ingresarse débitos no conocidos por la Administración Tributaria o se defraudaron tributos, en los términos y cuantías respectivamente establecidos en el artículo 79 a) de la LGT y artículo 305 del Código Penal, es en aquel momento, y sólo en aquél, cuando se consumó la infracción o delito respectivo.

La actuación de la Administración Tributaria, al igual que cada uno de los procederes que específicamente enumera el número 4 del artículo 305 del Código Penal como delimitadores de la frontera entre cumplimiento espontáneo, y por ello no constitutivo de infracción ni delito, no es que provoquen o determinen su consumación, lo que producen es la no posibilidad de prórroga del plazo voluntario de cumplimiento. Precisamente porque esa prórroga el ordenamiento la conecta a un actuar del obligado tributario anterior a que se produzca ante él un requerimiento. La actuación de los órganos competentes excluye la posibilidad de prórroga que tenía hasta ese momento.

Este mecanismo es una pieza importante del sistema fiscal. No ha querido el legislador que terminado el plazo de cumplimiento fijado en la norma de cada tributo, los incumplimientos producidos fueran insanables, ni tampoco que la ausencia total de costo adicional por cumplir en este momento posterior desestimulara el cumplimiento en aquel plazo óptimo fijado en la norma. La solución adoptada para conciliar el mayor cumplimiento posible dentro de ese plazo óptimo, pero también el mayor cumplimiento posterior, aun como consecuencia de la previsible próxima actuación

inspectora de la Administración, ha sido configurar ese tiempo posterior como un tiempo en que uno u otro pueden actuar y derivando efectos radicalmente distintos según quién toma la iniciativa. Si la tomara la Administración, los incumplimientos producidos al concluir aquel plazo serán constitutivos de infracción o delito en aquel momento consumado. Si la tomara el administrado, actuando sin requerimiento previo, ese proceder prorroga aquel plazo, es por ello voluntario y no se ha producido consumación alguna de infracción o delito.

Al ser ésta la configuración legal del modelo legal de la exacción de los tributos, y al ser ese modelo, tanto en su aspecto material como procedimental, el bien jurídico protegido con el sistema de infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, la no protección, sino la punición de una concreta pieza de ese sistema, supone una inadecuada aplicación del sistema protector, basada, en tal caso, en idea tan poco fundamentada como sería pensar que existe un único plazo o momento para el cumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, desconociendo que las normas que señalan cuál es el tiempo hábil y voluntario de cumplimiento, junto con el plazo fijado en la norma propia de cada tributo, prevé una prórroga del mismo, condicionada, eso sí, al cumplimiento por el sujeto pasivo con anterioridad al requerimiento público de sus obligaciones.

IV. CONCLUSIONES

Antes de la entrada en vigor de la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, aun con falta de unanimidad doctrinal, la práctica administrativa y jurisdiccional era de asunción, en el ámbito penal, de las regularizaciones tributarias producidas en los términos previstos en el artículo 61.2 de la LGT, que tiene como nota esencial que esa regularización o cumplimiento se producía por el obligado tributario con espontaneidad, esto es, antes de que se haya producido requerimiento administrativo al respecto.

La suscripción de Deuda Pública Especial, creada en la disposición adicional 13.^a de la Ley 18/1991 -posible aun iniciadas actuaciones de comprobación tributaria, siempre que no se hubiera practicado ya la liquidación resultante de dichas actuaciones comprobadoras-, y la pretensión, aun en esos supuestos, de que la reducción que en las bases descubiertas produce, para su liquidación, las cuantías aplicadas a la suscripción de Deuda Pública Especial, llevara aparejada también la exculpación por los delitos fiscales que antes hubieran podido cometerse, creó controversia e incertidumbre.

La jurisdicción penal se pronunció en el sentido de no conferir a tal suscripción de Deuda Pública Especial efectos distintos a los que derivarían de un pago conforme al artículo 61.2 de la LGT, y por ello, si la suscripción se efectuó sin espontaneidad, esto es, después del inicio de las actuaciones administrativas de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias, los pronunciamientos judiciales fueron de no exclusión de responsabilidad penal.

La disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, de modificación del Código Penal, estableció, ahora sí, una exoneración de responsabilidad penal para quienes efectuaron aquella suscripción de Deuda Pública Especial, y lo hace en términos absolutos, sin condicionar a que se hubiera realizado antes o después del inicio de actuaciones administrativas de comprobación tributaria. Ello hace que difiera en su naturaleza de lo contenido en el artículo 61.2 de la LGT.

Aun cuando se haya invocado -y expresamente se diga en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995-, que se hace para integrar de forma plena esas regularizaciones en el conjunto del ordenamiento jurídico, lo cierto es que al no tener el requisito de actuación anterior al requerimiento administrativo -al no exigir la nota de espontaneidad-, se convierte en una figura atípica, excepcional y contraria precisamente a lo dispuesto en el resto del ordenamiento jurídico, y en concreto a lo dispuesto en el artículo 61 de la LGT y artículo 349.3, antes, y ahora 305.4, del Código Penal, que siguen exigiendo como elemento esencial de las regularizaciones tributarias el carácter espontáneo.

La exoneración de responsabilidad penal regulada por primera vez expresamente en norma penal en el artículo 349.3 del Código Penal, según redacción dada por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y ahora en su artículo 305.4, según Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, está condicionada a un cumplimiento del obligado tributario anterior a que se hayan producido acciones públicas de investigación o descubrimiento de los incumplimientos producidos.

Expresamente se hace constar que se pretende con ello coordinar los ámbitos tributarios y penales, y concretamente la regularización prevista en el artículo 61 de la LGT.

La naturaleza auténtica de esta exoneración de responsabilidad, con independencia de etiquetas, será la que derive de su efectivo contenido, siendo especialmente relevante determinar si esa regularización se produce antes o después de consumado el delito.

Doctrina y jurisprudencia han sido unánimes, ya desde la anterior regulación legal del delito contra la Hacienda Pública según Ley Orgánica 2/1985, en que el delito se consuma al terminar el tiempo hábil de cumplimiento de las obligaciones tributarias de declaración-liquidación para el sujeto pasivo.

Ese tiempo hábil de cumplimiento no puede ser otro que el fijado por la legalidad tributaria.

En los tributos de gestión por autoliquidación, de generalizada aplicación en las figuras substantivas de nuestro sistema fiscal, el tiempo hábil de cumplimiento está integrado por dos tramos, ambos comprensivos de cumplimiento voluntario. Un primer tramo, o de cumplimiento óptimo, es el fijado por las normas propias de cada tributo para declarar, liquidar e ingresar. Un segundo tramo,

también de cumplimiento voluntario, por ser una prórroga de aquél, es el que transcurre desde su terminación hasta que se produzca, en su caso, el cumplimiento espontáneo, sin requerimiento administrativo, por el obligado tributario.

Este segundo tramo, de cumplimiento voluntario, es precisamente el previsto, antes en el artículo 61.2, ahora en el 61.3 de la LGT. De este modo, quien regulariza conforme el artículo 61.3 de la LGT está efectuando un cumplimiento en plazo voluntario de sus obligaciones tributarias. El artículo 126 de la LGT expresamente incluye y califica de voluntario este cumplimiento.

En la redacción actual de las infracciones tributarias, según Ley 25/1995, de 20 de julio, la tipificación como infracción de la falta de ingreso de los tributos, incluye como elemento integrante del tipo la previsión de que no se haya regularizado conforme el artículo 61 de la LGT. Para que exista infracción no tiene que haber regularización. Si hubo regularización no existe, no se consuma, la infracción de falta de ingreso.

En la regulación jurídico tributaria, la regularización conforme el artículo 61.3 de la LGT no opera como excusa absolutoria, sino que excluye la existencia de infracción.

Asentado doctrinal y jurisprudencialmente que el delito de defraudación tributaria se consuma cuando termina el tiempo hábil de cumplimiento de la obligación tributaria, y no finando éste, en caso de regularización, sino hasta después de la presentación de las declaraciones-liquidaciones, deriva que tal cumplimiento es anterior a la realización del delito, coordinándose así los ordenamientos tributarios y penales, coincidentes ambos, en esta parte, en la protección de la función tributaria, material y formal, conforme a su diseño legal, sin excluir de tal protección pieza alguna.