

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (II)

Jordi de Juan Casadevall (autor de contacto)

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC.

Socio de Crowe (España)

jordi.dejuan@crowe.es

Daniel Tarroja Piera

Socio de Crowe (España)

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abogados de Crowe Legal y Tributario (España)

barcelona@crowe.es

Extracto

Este artículo constituye la segunda parte de un trabajo colectivo que aborda, desde sólidas bases teóricas, las consecuencias prácticas de la falta de sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal. En particular, se estudia ahora la vinculación del bien jurídico con el principio de legalidad penal, susceptible de amparo constitucional, y sus efectos jurídicos en el delito fiscal con cuota prescrita. Tras exponer la llamada «teoría de la mutación del título», y su cristalización normativa por la reforma penal de 2012, se analiza qué ocurre con la regularización voluntaria de ejercicios fiscales prescritos administrativamente, suscitado el problema de su posible recuperación, que se estudiará en la tercera y última parte del trabajo.

Palabras clave: prescripción penal; prescripción tributaria; legalidad penal; mutación del título; regularización voluntaria.

Recibido: 10-01-2025 / Aceptado: 13-01-2025 / Publicado: 14-02-2025

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (II). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 45-72. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24291>



The regularization of the «fifth year» in tax offense: the unbearable lightness of the statute of limitations (II)

Jordi de Juan Casadevall (corresponding author)

Daniel Tarroja Piera

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abstract

This article is the second part of a collaborative work that, grounded in solid theoretical principles, examines the practical consequences of the temporal mismatch between tax and criminal statutes of limitations. Specifically, it explores the relationship between the protected legal interest and the constitutionally safeguarded principle of criminal legality, as well as its legal effects on tax crimes involving tax liabilities subject to statute of limitations. After outlining the «theory of title mutation», and its normative codification through the 2012 criminal reform, the article delves into the implications of voluntary regularization of administratively prescribed tax periods, raising the issue of its potential recovery, which will be addressed in the third and final part of the work.

Keywords: criminal statute of limitations; tax statute of limitations; criminal legality; title mutation; voluntary regularization.

Received: 10-01-2025 / Accepted: 13-01-2025 / Published: 14-02-2025

Citation: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (II). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 45-72. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24291>



Sumario

4. Bien jurídico y legalidad penal

- 4.1. La tutela del bien jurídico como fundamento jurídico material del principio de legalidad penal
- 4.2. La relevancia constitucional de la prescripción tributaria en un delito fiscal desprovisto de bien jurídico

5. El delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita

- 5.1. La teoría de la mutación del título y su cristalización normativa con la Ley orgánica 7/2012
- 5.2. La regularización voluntaria tras la reforma de 2012
 - 5.2.1. El «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»
 - 5.2.2. Naturaleza jurídica de la exclusión de la responsabilidad penal del artículo 305.4 del CP

Referencias bibliográficas

4. Bien jurídico y legalidad penal

4.1. La tutela del bien jurídico como fundamento jurídico material del principio de legalidad penal

El delito tiene por objeto la exclusiva protección de bienes jurídicos y ello «obliga a concebir el delito como un ataque a un bien jurídico penal» (Mir Puig, 2016, p. 148). La desvinculación genética del delito fiscal con el bien jurídico que en su momento alumbró esa tutela penal plantea un serio problema para la conminación penal del «quinto año», pero produce también otros efectos colaterales de orden práctico.

La necesaria existencia de un bien jurídico¹ objeto de protección penal constituye un límite material para el ejercicio legítimo del *ius puniendi*². No se trata de una fatua elucubración dogmática o de un requisito caprichosamente exigido por la doctrina académica, sino de identificar el fundamento jurídico-racional del delito, que, como tal, y a nuestro modo de ver, está embebido en el mismo principio de legalidad penal.

La embrionaria formulación de la teoría del bien jurídico aparece a finales del siglo XIX de la mano de Birnbaum, que sostenía que, si se concebía el delito como una lesión jurídica, la primera tarea del jurista era construir un concepto de delito que se basara en un valor o bien concreto, que debía ser protegido de dicha lesión.

Desde posturas conservadoras y positivistas se considerará que «bien jurídico» es todo objeto que la ley, y concretamente la ley penal a través de los respectivos tipos penales, considera digno de protección jurídica (Luzón Peña, 2016, p. 326). Es decir, definían el bien

¹ Aunque existe cierto consenso en torno al concepto de bien jurídico, cumple destacar que no existe unanimidad en su definición, dadas las divergencias existentes en torno al cometido jurídico penal de la protección de bienes jurídicos. Por ello, hoy en día, el concepto material de delito y la teoría del bien jurídico siguen encontrándose entre los «problemas básicos menos clarificados con exactitud del Derecho penal» (Roxin, 1997, p. 71).

² Sobre el particular, véase Bustos Ramírez (1989, pp. 44 y ss.).

jurídico como todo lo que el legislador protegía mediante norma, siendo determinante la voluntad del legislador de otorgar protección jurídica a un bien jurídico en concreto. En definitiva, es el legislador quien crea, en cada momento, los objetos jurídicos que merecen ser protegidos (Binding, 1916).

Desde otra posición crítica y reformista, otros autores defienden que los bienes jurídicos son intereses vitales (*Lebensinteressen*), preexistentes e independientes al ordenamiento jurídico, trascendentes al sistema penal positivo, pero cuyo reconocimiento, mediante su normativización por este último, los eleva a la categoría de bien jurídico (Von Liszt, 1916, p. 6).

Tan solo desde los postulados teóricos de la llamada escuela de Kiel, ideológicamente identificada con el nacionalsocialismo, se diluye la exigencia de protección del bien jurídico en una cuestión secundaria meramente metodológica (Bustos Ramírez, 1994, pp. 105-106; Mir Puig, 2003, p. 115). Desde este planteamiento ideológico-jurídico, el bien jurídico desaparece como elemento nuclear para la construcción del delito y es relegado a una concepción que reduce el delito como una mera contravención de un deber (Alcácer Guirao, 2003, p. 38).

En la actualidad, y dentro de una concepción material del bien jurídico, algunos autores (Jescheck, 2014, pp. 379-380) sostienen que el bien jurídico es reconocido como la «base de la estructura y de la interpretación» de los tipos penales, aunque no debe ser equiparado con la *ratio legis*, sino que debe poseer en sí mismo un decidido contenido real preexistente a la norma penal. Es decir, el bien jurídico debe entenderse como un valor abstracto del orden social protegido jurídicamente, en cuya defensa está interesada la comunidad, y cuya titularidad puede corresponder a un individuo o a la colectividad. De esta manera, el tipo penal parte de la norma y esta lo hace del bien jurídico (Jescheck, 2014, p. 378).

Para la más autorizada doctrina de nuestro país, el bien jurídico, o más precisamente, el bien jurídico-penal (Mir Puig, 2003, p. 172), debe basarse en el aspecto funcional de los objetos realmente protegidos en atención a su dimensión social, traducéndose como el conjunto de condiciones necesarias que determinan, o condicionan, las posibilidades de participación del individuo en los sistemas sociales. Otros, en cambio, ofrecen una visión más amplia del concepto que acoge los puntos más esenciales de las distintas perspectivas, definiendo el bien jurídico como el conjunto de condiciones necesarias para el desarrollo del individuo y de la sociedad. Dichas condiciones pueden ser objetos materiales o inmateriales, intereses o derechos, que en cualquier caso son socialmente valiosos y, por ende, dignos de protección jurídica (Luzón Peña, 1991, p. 46).

En cualquier caso, y como ya hemos señalado, existe consenso doctrinal en que el fin legítimo del *ius puniendi* es la exclusiva protección de bienes jurídicos. Desde esta perspectiva, la doctrina rechaza de forma unánime que mediante la intervención del derecho penal deban protegerse normas morales, religiosas o ideológicas, cuya vulneración no tenga repercusiones sociales, pues la protección de tales normas no se compadece en absoluto a las funciones del Estado democrático de derecho (Roxin, 1997, p. 63).

Los tipos delictivos están orientados hacia uno o varios bienes jurídicos, pero, desde una perspectiva liberal democrática, se niega la existencia de delito sin conexión alguna con un bien jurídico (Jescheck, 2014, p. 381). Por otro lado, la más autorizada doctrina sostiene que el Estado de derecho, y el principio de legalidad material que impone, sugiere que los diferentes objetos jurídicos cuya lesión pueda determinar la intervención del *ius puniendi* se concreten, de manera bien diferenciada, en un catálogo de bienes jurídicos específicos correspondientes a los distintos tipos de delito, siendo insuficiente una referencia a cláusulas generales como, por ejemplo, la «perturbación del orden social», el «perjuicio social» u otras ideas genéricas o vagas.

A nuestro juicio, y desde una concepción inmanentista positiva, o incluso desde una antagónica visión trascendentalista de corte iusnaturalista o político-criminal, el criterio más certero para la identificación de un bien jurídico susceptible de tutela penal no es otro que su conexión con valores constitucionales. El orden valorativo de lo penal coincidiría con el orden valorativo que proclama la Constitución (vida, libertad, patrimonio, etc.), cuando menos, en su aspecto nuclear, según algunos (Bustos Ramírez, 1994, p. 51), aunque, a nuestro modo de ver, ese paralelismo axiológico sería de amplio y fecundo recorrido. Como señalara la mejor doctrina, «el ilícito penal puede concretarse exclusivamente en una lesión significativa de un valor constitucionalmente relevante», entendiendo por relevancia constitucional de un bien «la asunción del mismo entre los valores explícita o implícitamente garantizados por la Carta Constitucional» (Bricola citado por Bustos Ramírez, 1994, p. 51).

Desde esta perspectiva, el bien jurídico protegido por el artículo 305 del Código Penal (CP) –la Hacienda pública en el sentido que hemos esbozado anteriormente– presenta una relación umbilical con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con unos postulados de justicia tributaria (art. 31.1 de la Constitución española –CE–). También nuestra jurisprudencia constitucional anuda el delito a la protección de un bien jurídico y asigna, de forma categórica, al derecho penal «la finalidad de dotar de la necesaria protección a valores, bienes o intereses, que sean constitucionalmente legítimos en un Estado social y democrático de Derecho» (STC 107/1988, de 8 de junio). Y, con una mayor profundidad analítica, la STC 24/2004, de 24 de febrero, razonaba en los siguientes términos:

En segundo lugar, y acudiendo ahora a los principios generales limitadores del ejercicio del *ius puniendi*, la prohibición penal de tener armas no puede suponer la creación de un ilícito meramente formal que penalice el incumplimiento de una prohibición administrativa, sino que ha de atender a la protección de un bien jurídico (la seguridad ciudadana y mediatamente la vida y la integridad de las personas, como anteriormente señalamos) frente a conductas que revelen una especial potencialidad lesiva para el mismo. Y además, la delimitación del ámbito de lo punible no puede prescindir del hecho de que la infracción penal coexiste con una serie de infracciones administrativas que ya otorgan esa protección, por lo que, en virtud del carácter de *ultima ratio* que constitucionalmente ha de atribuirse a la

sanción penal, sólo han de entenderse incluidas en el tipo las conductas más graves e intolerables, debiendo acudirse en los demás supuestos al Derecho administrativo sancionador, pues de lo contrario el recurso a la sanción penal resultaría innecesario y desproporcionado.

Con estas premisas teóricas, no es arriesgado sostener que la protección del bien jurídico está embebida en el principio de legalidad penal. Como es sabido, la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*, acuñada por el jurista alemán Feuerbach, ha sido definido por nuestro TC como aquel principio en cuya virtud nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que no constituyan delito, falta, o infracción administrativa, según la legislación vigente, en el momento de la comisión del hecho antijurídico (STC 150/2015, de 6 de julio, Sala 1.^a).

Sin embargo, se trata de un principio esencialmente formal, que presenta la misma filiación jurídica que el principio de legalidad administrativa, presupuestaria y tributaria, aunque su contenido no sea absolutamente intercambiable con estas otras manifestaciones fenoménicas del Estado de derecho³. Si queremos dotarlo de un contenido material propio, habrá que reconducirlo a la protección material de un bien jurídico de relevancia constitucional que, en una sociedad democrática, se erige en un límite material del *ius puniendi* del Estado. De esta forma, el principio de legalidad penal, que expresa el celeberrimo brocardo *nullum crimen nulla poena sine lege penale* llevaría implícito, como contenido material específico, el principio de lesividad de un bien jurídico o *nullum crimen sine iniuria*. De lo contrario, el principio de legalidad penal queda reducido a una regla formal normativista o a un mero pretexto metodológico en línea con el pensamiento de la escuela de Kiel, el almacén formal de un derecho penal de autor o de creencias o ideologías.

Solo garantizando la conexión del delito con bienes y valores constitucionales se pueden trazar límites materiales al *ius puniendi* revistiéndolo de legitimidad democrática. Y al mismo tiempo solo así se garantiza su tutela constitucional, toda vez que en nuestro sistema jurídico-constitucional existe un auténtico derecho subjetivo a la legalidad penal, proclamado en el artículo 25.1 de la CE, que, por su ubicación sistemática en la sección 1.^a del capítulo II de la Constitución de 1978, es susceptible protección a través del recurso de amparo ante el TC (art. 53.2 de la CE).

³ El principio de legalidad penal tiene su propio radio de acción, conexo al principio de tipicidad y, en particular, a la necesaria predeterminación típica de la conducta punible y a la rigurosa irretroactividad de la ley penal desfavorable, asociados a una inveterada tradición jurídica que, en el mundo anglosajón, se remonta al *due process of law* de la Carta Magna. Y aún no agota en este aspecto medular toda su virtualidad jurídica. Ello no significa que el principio de legalidad tributaria no tenga también su propio y privativo fundamento (el principio de autoimposición de los ciudadanos a través de sus representantes), distinto del que sirve de basamento al de legalidad presupuestaria (control del Ejecutivo y autorización legislativa del gasto público), o de la genérica legalidad administrativa, que impone una vinculación administrativa al Legislativo como reflejo natural del imperio de la ley. Solo afirmamos que tiene un contenido diferente y, probablemente, más rico.

Esta tesis, original e inédita en el panorama de la dogmática penal, pero que a nosotros se nos antoja una ilación lógica de una concepción material del bien jurídico como fundamento jurídico racional del sistema punitivo, tiene importantes consecuencias prácticas para nuestro estudio, a saber: la desconexión del bien jurídico en el reproche penal del «quinto año» hurta al delito de fundamento jurídico racional, despoja al principio de legalidad penal de todo contenido material, franqueando las herméticas puertas del TC para recurrir en amparo ante una eventual condena penal por un delito que, por efecto de la prescripción tributaria, ya no protege ningún bien jurídico.

4.2. La relevancia constitucional de la prescripción tributaria en un delito fiscal desprovisto de bien jurídico

Hemos sostenido en el anterior epígrafe la doctrina que engloba la necesaria protección de un bien jurídico dentro del principio de legalidad penal, al que provee de un contenido material específico. Si la protección de un bien jurídico se erige en un límite material del *ius puniendi*, parece razonable pensar que también se incardina materialmente en el formalista principio *nullum crimen nulla poena sine lege penale*. Se trata de una doctrina ciertamente novedosa, y desconocida en el actual estado de la ciencia jurídico-penal, que tiene un efecto práctico inmediato en términos de tutela constitucional al abrir la vía del recurso de amparo (art. 53.2 en relación con el art. 25.1 de la CE).

Nos proponemos ahora analizar sucintamente su relevancia constitucional, es decir, en qué medida prosperaría un recurso de amparo frente a una condena penal por el «quinto año» cuando el delito fiscal se desconecta, por prescripción tributaria, de su bien jurídico. Para ello, y buscando no tanto una analogía *iuris in bonam partem* como una sólida guía hermenéutica, hemos de descender a la jurisprudencia constitucional.

Tradicionalmente se había sostenido que la apreciación en cada caso concreto de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad penal constituye una cuestión de legalidad ordinaria y que, por ende, su examen no corresponde a la jurisdicción constitucional⁴. Esta granítica jurisprudencia constitucional quiebra con una histórica STC 63/2005, de 14 de marzo, que vincula la prescripción penal con el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE estimando el recurso de amparo interpuesto. Y en el mismo sentido, una posterior STC 63/2011, de 17 de marzo, advierte que, «una vez que el legislador ha configurado libremente la institución de la prescripción como causa de extinción de la responsabilidad criminal, su aplicación en el caso concreto puede ser objeto de examen constitucional en sede de amparo». La STC 29/2008, de 20 de febrero, nos recuerda que no

⁴ Véanse las SSTC 195/2009, de 28 de septiembre, FJ 2; o 206/2009, de 23 de noviembre, FJ 2; por remisión a las SSTC 63/2001, de 17 de marzo, FJ 7; 63/2005, de 14 de marzo, FJ 2; 82/2006, de 13 de marzo, FJ 10; 79/2008, de 14 de julio, FJ 2, y 195/2009, de 28 de septiembre, FJ 2.

puede desconocerse que la resolución judicial desestimatoria de la prescripción penal abre paso a la posibilidad de dictar una sentencia condenatoria que, por su propio contenido, implica la privación de bienes jurídicos protegidos constitucionalmente (arts. 17 y 25 de la CE). Y precisamente por ello es reiterada la jurisprudencia constitucional que entiende que el análisis de la suficiencia de la tutela judicial es distinta y más exigente o reforzada cuando, a pesar de que la decisión judicial no verse directamente sobre un derecho a la tutela judicial efectiva, estén implicados otros derechos fundamentales, distintos al de la propia tutela judicial, y que puedan verse afectados por la sentencia condenatoria⁵.

Una solución de una impecable lógica jurídica, toda vez que, como tiene establecido la STC 12/2016, de 1 de febrero, la prescripción penal supone una autolimitación o renuncia del Estado al ejercicio del *ius puniendi* en consideración a la incidencia que tiene el transcurso del tiempo en las funciones y fines de la intervención penal. En definitiva, razones de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) aconsejan fijar un límite temporal para que no se dilate indefinidamente la incertidumbre de la inculpación o de la persecución penal.

Pues bien, nos atrevemos a sugerir que un planteamiento muy similar sería extrapolable a la prescripción tributaria en un delito fiscal, por su potencialidad lesiva para bienes o derechos constitucionalmente protegidos, porque la *ratio iuris* es la misma y porque una condena penal por el «quinto año» lesionaría los mismos derechos fundamentales a la libertad (art. 17.1 de la CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 de la CE).

5. El delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita

5.1. La teoría de la mutación del título y su cristalización normativa con la Ley orgánica 7/2012

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 109 del CP, la comisión de un hecho tipificado como delito obliga a la reparación de los daños y perjuicios irrogados. De esta forma, la responsabilidad civil *ex delicto* aparece inextricablemente anudada a la preexistencia de un delito que causa, o del que deriva, un perjuicio patrimonial resarcible⁶. Y así lo ha subrayado la jurisprudencia de la Sala 2.^a del TS, que en su reciente sentencia 467/2018, de 15 de

⁵ Véase la STC 11/2004, de 9 de febrero, FJ 2, vinculado a la STC 180/2005, de 4 de julio, FJ 7, conectado a las SSTC 25/2000, de 31 de enero, FJ 2; 11/2004, de 9 de febrero, FJ 2, y 71/2004, de 19 de abril, FJ 4.

⁶ Como advierte la más cualificada doctrina penalista:

Si se considera la responsabilidad civil derivada de delito desde una perspectiva normativa, esto es, tal como se regula en el Código penal, aquélla se asocia al daño «causado» por el delito (art. 109 CP) o «derivado» del hecho (art. 116 CP), y sólo a dicho daño (Silva Sánchez, 2001, p. 3).

octubre (ponente Excmo. Sr. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre), y con invocación de otras sentencias previas, extrae dos importantes consecuencias de esa conexidad penal de la responsabilidad civil:

- El conocimiento de la acción civil dentro del proceso penal tiene carácter eventual, al estar condicionada por la existencia de una previa responsabilidad penal.

Por tanto, ejercitada la acción civil en el propio procedimiento penal para el resarcimiento del perjuicio estrictamente derivado del delito objeto de condena (art. 109.1 del CP), es en el propio proceso penal en el que debe ventilarse la reparación de los daños y perjuicios ocasionados. De ello se deriva que la sentencia absolutoria por no ser los hechos constitutivos de delito impide resolver reclamación civil en el proceso penal y hace necesario plantear tal indemnización en la jurisdicción civil (SSTS 1061/2005, de 30 de septiembre; 1288/2005, de 28 de octubre) y que el ejercicio previo al inicio del proceso penal de la acción civil en la propia jurisdicción civil impide que se resuelva en el primero la misma (STS 1052/2005, de 26 de septiembre).

- La responsabilidad civil derivada de un hecho ilícito exige, como elemento estructural de la misma, una relación de causalidad entre la acción u omisión delictiva y el daño o perjuicio sobrevenido; relación de causalidad que deber ser probada (STS 1095/2005, de 28 de septiembre).

Por consiguiente, y según esta jurisprudencia penal, la responsabilidad *ex delicto* requiere la preexistencia de un hecho antijurídico con relevancia penal y, además, que entre uno y otra concorra una relación de causalidad, de tal suerte que el hecho delictivo sea la causa del daño o perjuicio que conforma la responsabilidad civil.

Sin embargo, la responsabilidad civil derivada de la comisión de delito fiscal, que se identifica inicialmente con el concepto legal de deuda tributaria (art. 305.7 del CP)⁷, no se acomoda

⁷ Decimos que en una aproximación inicial se identifica con el concepto legal de deuda tributaria, pero no es exactamente así, porque, como profundizaremos más adelante, el precepto penal registra una importante exorbitancia respecto de la deuda tributaria al abarcar también la deuda tributaria prescrita, que, como hemos visto, ya no es deuda tributaria, sino una deuda extinguida. Pero lo que sí es cierto es que en el artículo 305.7 del CP, en sintonía con el apartado 4 del mismo precepto penal, la responsabilidad civil no se proyecta sobre la cuota tributaria, sino sobre el concepto más complejo y amplio de tributaria. En efecto, según aquella proposición normativa:

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

de forma pacífica a este esquema dogmático. En primer lugar, porque el carácter *ex lege* del crédito tributario (arts. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT– y 31.3 de la CE) le confiere naturaleza indisponible (arts. 17.5 y 18 de la LGT) y, por ende, la acción penal va siempre acompañada, de forma indefectible e inexorable, del simultáneo ejercicio de la acción civil. En segundo lugar, porque, tratándose de un ingreso de derecho público, no es imaginable su ejercicio ante la jurisdicción civil, sino que, en su determinación, e incluso en su exacción ejecutiva, están involucradas potestades administrativas que, tras la reforma operada por la Ley orgánica 7/2012, o bien actúan de forma inmediata, o bien quedan en situación de latencia hasta el pronunciamiento de una sentencia firme. Y, en tercer y último lugar, porque el *quantum* defraudado presenta una naturaleza ambivalente: como presupuesto objetivo del delito, sea como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad, y como efecto económico resarcible del mismo delito (art. 305.1 del CP⁸); ambivalencia que recrea la controversia sobre la naturaleza jurídica de la cuota defraudada.

Nos interesa ahora este tercer aspecto con el que nos adensamos en un problema estructural irresoluble. Y es que si, según la invocada jurisprudencia penal, la responsabilidad civil *ex delicto* demanda la conexión causal con un antecedente de hecho antijurídico penalmente relevante, la preexistencia de la deuda tributaria no es tanto el efecto patrimonial del delito como su presupuesto fáctico y lógico jurídico, más su causa que su efecto. En este sentido, una doctrina penal, muy relevante por su posible permeabilidad jurisdiccional, ha venido subrayando el carácter genético de la deuda tributaria en el delito fiscal, que lo aproximaría a lo que ocurre con otras figuras delictivas, como el otrora llamado alzamiento de bienes, en que la preexistencia de una deuda impagada sería no tanto la responsabilidad civil dimanante del delito como su presupuesto causal⁹. Y no estamos ante una

⁸ La descripción típica de la conducta punible, que aborda este precepto penal, es la siguiente:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

⁹ Antonio del Moral, magistrado de la Sala 2.^a del TS, ha sostenido que:

Hace muchos años que vengo defendiendo, con ningún eco, que los delitos contra la Hacienda Pública no deben comportar una condena al abono de la cuota defraudada como responsabilidad civil por la potísima razón de que no se trata de una deuda nacida del delito. La deuda tributaria es el presupuesto del delito, pero no su consecuencia. Y en el proceso penal solo es exigible la responsabilidad civil nacida del delito (art. 109 y ss. del Código Penal). [...] La jurisprudencia (STS 1940/2000, de 18 de diciembre) y la praxis judicial más extendida vienen considerando que estos delitos deben llevar aparejada por vía de responsabilidad civil y como

posición aislada, sino que la propia doctrina especializada en delitos económicos se ha hecho eco de ese desajuste funcional del delito fiscal¹⁰.

En realidad, esa confusión estructural entre cuota tributaria defraudada y responsabilidad civil derivada de delito ha impregnado la configuración del delito y la concreta determinación administrativa del *quantum* defraudado a lo largo de nuestra historia legislativa.

Sin embargo, en los últimos tiempos, y al socaire de la reducción del plazo de prescripción tributaria con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y con la vigente LGT, el debate sobre la naturaleza jurídica de los efectos patrimoniales del delito fiscal se ha revitalizado tanto en el ámbito doctrinal como en el jurisprudencial. En efecto, la disfuncionalidad que supone la contracción de la prescripción administrativa a cuatro años frente al impasible mantenimiento de la prescripción penal a los cinco años tuvo su inmediato reflejo en nuestra jurisprudencia, que se afanó en precisar que una cosa es la acción administrativa y otra muy distinta la acción penal¹¹.

Este descarnado problema, agravado hoy tras el tipo cualificado incrustado en el artículo 305 bis del CP por la Ley orgánica 7/2012, que desplaza la prescripción penal a los diez años¹², exige determinar en virtud de qué título jurídico es exigible la responsabilidad civil de una deuda tributaria prescrita, todavía perseguible penalmente. Y la solución técnica, aun a costa de sacrificar no pocos problemas dogmáticos de la teoría del delito y de tensionar el concepto mismo de responsabilidad civil *ex delicto*, no ha sido otra que la llamada «teoría de la mutación del título».

indemnización la condena al pago del importe de la cuota defraudada. La doctrina me parece cuestionable por cuanto se trata de una obligación que no nace con el delito, sino que ha nacido previamente. Pienso que igual que sucede con el delito de alzamiento de bienes la responsabilidad civil no debe abarcar esa cantidad impagada (Del Moral García, s. f., pp. 6-7).

¹⁰ Según Silva Sánchez (2001, p. 9):

En los pronunciamientos de responsabilidad civil «derivada» de delitos contra la Hacienda pública (art. 305 y ss. CP) rige, categóricamente, el criterio extensivo, de modo que la Jurisprudencia entiende unánimemente que aquella comprende el importe de la deuda tributaria. Ahora bien, dado que es innegable que la obligación tributaria no deriva del delito, sino que, por el contrario, constituye su presupuesto, no es fácil fundamentar que la responsabilidad civil derivada de delito fiscal integre el montante de la misma.

¹¹ Cabe citar, por todas, la STS 1940/2000, de 18 de diciembre (rec. núm. 4538/1998), así como la STS 2069/2003, de 5 de diciembre (rec. núm. 594/2001).

¹² Según su exposición de motivos, la reforma penal crea un tipo agravado que:

ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de la prescripción de las infracciones más graves sea de diez años.

En síntesis, la tesis del TS, con un tibio apoyo doctrinal, sostiene que el procedimiento penal provee a la Hacienda pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria en sede penal. Su coloración delictiva transforma una obligación *ex lege*, la primitiva obligación tributaria, en una novedosa obligación *ex damno*, la responsabilidad civil derivada de delito.

Esta teoría se acuña por el TS por razones obvias de economía y eficiencia procesal, ya que la solución contraria, respetuosa con la construcción dogmática de la responsabilidad civil *ex delicto*, hubiera conllevado la imposibilidad de anudar a la condena por delito contra la Hacienda pública el pago de la deuda tributaria, máxime tratándose de deuda tributaria prescrita que, no lo olvidemos, conforma el elemento de la defraudación típica a efectos penales. Y no solo por la prescripción de la cuota tributaria del quinto año todavía exigible penalmente, sino también porque, oscilando la duración media de un procedimiento por delito fiscal hasta sentencia entre los cuatro o cinco años desde su incoación, el riesgo de prescripción tributaria exigible después de sentencia sería más que evidente¹³.

Para soslayar estas dificultades técnicas, el TS construye la teoría de la mutación del título, en la que el delito filtra la naturaleza jurídica de la cuota tributaria y la metamorfosea en responsabilidad civil derivada del delito. Sin embargo, su origen jurisprudencial es más remoto, y habría que rastrearlo en la STS de 3 de diciembre de 1991. En dicha sentencia, el TS casó la inicial SAP de Barcelona que había denegado la condena al pago de la deuda tributaria como responsabilidad civil, al entenderse que la misma no arranca del delito, sino que es antecedente de la infracción penal. En su sentencia revocatoria, el Alto Tribunal realiza una formulación embrionaria de esta tesis de la mutación del título en los siguientes términos:

[La determinación de la cuota defraudada] es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio *non bis in idem*, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título –judicial– para hacer efectiva la deuda tributaria. Estas razones, implícitamente aceptadas por reiteradas sentencias de esta Sala y, paladinamente, en las sentencias de 21 de enero y 5 de noviembre de 1991, conducen a la estimación del motivo interpuesto.

¹³ Con la lógica salvedad de que los indicios de delito hubieran aparecido en el seno de un procedimiento de inspección, en cuyo caso, ex artículo 150 de la LGT, y como vertiente procesal del *ne bis in idem* del artículo 180 de la LGT, la prescripción tributaria habría quedado interrumpida. En cualquier caso, y para obviar este tipo de situaciones, con la Ley orgánica 7/2012 se facilita sobremanera el cobro de la deuda tributaria defraudada al permitir su simultánea ejecución administrativa durante la sustanciación del proceso penal. No en balde, la exposición de la ley reformadora pretende «incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal».

Con posterioridad, dicha tesis se absorbió de forma cuasi granítica por el TS y floreció en toda su jurisprudencia posterior, siendo especialmente relevante, por su claridad expositiva, la STS 2069/2002, Sala 2.^a (ponente Excmo. Sr. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca). En lo que aquí interesa, en el procedimiento penal de instancia se aducía por la defensa que, al no existir cuota tributaria por haber prescrito administrativamente a partir del cuarto año, el delito perseguido entre el cuarto y el quinto año no podría generar responsabilidad civil alguna. Frente dicho razonamiento lógico, el TS opone la teoría de la mutación del título en los siguientes términos:

Finalmente se alega que, al no existir la cuota defraudada, el delito perseguido entre el cuarto y el quinto año carecería de responsabilidad civil. Si, como venimos declarando, la acción penal no prescribe al mismo tiempo que la acción administrativa, la responsabilidad civil por el delito puede exigirse coetáneamente con la responsabilidad penal, con lo que no se plantearía problema alguno en el sentido sugerido por el recurrente. Además, un amplio sector doctrinal y jurisprudencial, como antes ya hemos puesto de relieve, considera el delito fiscal como un delito de resultado. Desde esa perspectiva la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, como sostiene el recurrente, sino del delito mismo, por lo que se ha afirmado que «forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículo 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria» (STS 1940/2000, de 18 de diciembre).

Esta jurisprudencia penal sobre la mutación del título se reitera, entre otras muchas, en las SSTs de 30 de mayo de 2003, 18 de diciembre de 2000, 15 de julio de 2002, 5 de diciembre de 2002, 15 de julio de 2004 y 19 de mayo de 2005, siempre con el mismo problema jurídico de fondo: la exigencia por vía de responsabilidad civil de una cuota tributaria administrativamente prescrita.

En el sinuoso vaivén de la jurisprudencia penal merece destacarse una sonora excepción en el enjuiciamiento del llamado caso Inverbroker, en el que la prescripción tributaria adquiere relevancia penal. En efecto, esta singular metamorfosis del título jurídico es seriamente cuestionada al configurarse el hecho imponible tributario como un requisito de procedibilidad del tipo penal –lo que es harto discutible– en la STS, Sala 2.^a, de 10 de octubre de 2001 (ponente Excmo. Sr. Enrique Bacigalupo Zapater), que razonó en los siguientes términos:

En tanto la determinación del hecho imponible eludido constituye un presupuesto procesal o de procedibilidad derivado directamente del art. 132.2 CP., del principio acusatorio y del derecho de defensa, la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria (art. 64 a) LGT) tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito

fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropriamente «el derecho») de la Administración de determinar la deuda tributaria.

En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP, cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo.

Se trata de un pronunciamiento díscolo y aislado, que sería rápidamente sepultado por las SSTs de 15 de julio y 5 de diciembre de 2002, auspiciando el feliz retorno a la doctrina de la mutación del título.

La tesis de la metamorfosis de la naturaleza jurídica de la cuota defraudada, aunque con alguna posición aislada¹⁴, ha sido duramente censurada por la doctrina tributarista¹⁵, perfectamente alineada con la doctrina penal¹⁶, que, de nuevo, se ha mimetizado de forma inmediata

¹⁴ Merino Jara (2013, pp. 63-65) aduce que la defraudación fiscal se configura como un delito de resultado (el daño patrimonial producido), por lo que la cantidad defraudada deja de ser, en puridad, una obligación tributaria, y no se ejecuta en virtud de una potestad de autotutela, sino en régimen de colaboración con el poder público. Considera, por lo tanto, que su naturaleza es de responsabilidad *ex delicto*.

¹⁵ Desde la más depurada dogmática tributaria y, a nuestro juicio, apuntando al núcleo del problema –que no es otro que con cuota prescrita no puede haber delito–, se ha sostenido que:

No existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto, la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. Pero ello obligaría a reconocer trascendencia penal a la prescripción tributaria, y no se ha querido dar este paso, lo que genera problemas artificiales como el planteado (Falcón y Tella, 1992).

¹⁶ Del Moral García (s. f., p. 7) ha sostenido:

El falso mito de que un proceso penal es mecanismo más eficaz para el cobro que impulsó el establecimiento expreso de responsabilidad civil en el delito de impago de pensiones (art. 227.3 del Código Penal) –otro caso en que la deuda no es consecuencia del delito sino su presupuesto y que, por tanto, en rigor, no debiera arrastrar responsabilidad civil– ha movido primero a la jurisprudencia y luego al legislador a anudar a la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada con lo que, entre otras cosas, queda absolutamente blindada la necesidad de esperar al final del proceso penal para conseguir el pago. Y, lo que es menos asumible, se llega a una suerte de transformismo de la deuda tributaria. Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unos plazos de caducidad o prescripción y unas personas responsables, pasa a convertirse en responsabilidad civil *ex delicto* con otros plazos de prescripción y, sobre todo, otros responsables que desplazan a los reales.

con una doctrina legal aislada de la Sala 2.^a del TS. En efecto, con la STS 277/2018, de 8 de junio, caso Noós, en la que es ponente el Excmo. Sr. Antonio del Moral García, se acomete una crítica feroz de esta peculiar tesis en los siguientes términos:

No rige respecto de esa deuda la previsión del art. 122 CP que no va anudada a la capacidad económica (que inspira la determinación del deudor tributario y el monto de su obligación), ni se corresponde con las personas que la ley tributaria considera responsables cuando se elude el pago de impuestos. Ese régimen no varía por el hecho de que se haya producido un delito. Sería absurdo un travestismo de la deuda tributaria y la mutación de sus obligados (unos son sustituidos por otros que no estaban y aparecen) por el dato de que la cuantía rebase los 120.000 euros. Como absurda e inexplicable sería luego una eventual reconversión a sus términos iniciales, en ejemplo muy gráfico propuesto por algún tratadista, por una vicisitud como la muerte del responsable penal que lleva a archivar el proceso penal y reabrir la vía recaudatoria original mutándose otra vez absurdamente su régimen jurídico, y los obligados al pago en un ir y venir sin sentido.

La evolución del régimen de la supuesta responsabilidad civil nacida de los delitos de defraudación tributaria ha sido tortuosa. Hoy puede considerarse aclarado (también para el pasado: no es un cambio de concepción pues solo podía ser esa la correcta), tras muchas vueltas y revueltas, que estamos ante una responsabilidad tributaria –regida por la norma tributaria y no la penal–, que, aunque no ha nacido directamente del delito, es ejercitable en el proceso penal (en la actualidad y tras la reforma de 2012 solo excepcionalmente y con muchos matices, contra excepciones, y vericuetos procedimentales). Pero, es deuda tributaria a fin de cuentas (art. 305 CP); lo que nunca dejó de ser. Subsiste alguna aislada previsión que parece distorsionar esta concepción, pero la normativa actual parece dejarlo mucho más diáfano que los textos que la precedieron.

La deuda tributaria es el presupuesto del delito; no su consecuencia. Eso no impidió que la jurisprudencia (por todas, STS 1940/2000, de 18 de diciembre) y la praxis judicial abrumadoramente mayoritaria consideraran que estos delitos debían dar lugar en el mismo proceso penal a la condena al pago del importe de la cuota defraudada. La doctrina era discutible. Razones obvias de economía y eficiencia procesal impusieron esa solución que, sin embargo, no podía significar que se olvidasen y arrumbasen como inservibles las reglas de la legislación tributaria.

El legislador quiso respaldar la interpretación que llevaba al proceso penal la exigencia de la deuda tributaria con una modificación legal que dejó claramente sentada la necesidad de anudar a la condena por la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada. Se alentaba, no obstante, el peligro de provocar una suerte de transformismo de la deuda tributaria, de transustanciación escribió algún comentarista echando mano de una expresiva

terminología que tomaba prestada de la teología sacramentaria¹⁷. Pero eso era solo un riesgo, no una conclusión indefectible. Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unas personas responsables, podría ser tratada absurdamente como responsabilidad civil *ex delicto* con otros obligados que sustituyen a los reales. La deuda dejaría de regirse por los principios tributarios y se convertiría en algo sustancialmente diferente (transustanciación).

Es una sentencia aislada, no constitutiva de jurisprudencia en el sentido técnico-legal acuñado por el artículo 1.6 del Código Civil (CC), que carece de la virtualidad práctica de la teoría de la mutación del título que, al conferir a la Administración un nuevo y distinto título jurídico para hacer efectivo su crédito insatisfecho, permite exigir como responsabilidad civil las cuotas tributarias de ejercicios prescritos, una vez extinguida la deuda tributaria y decaídas las potestades administrativas para hacerlas efectivas (Alonso Gallo, 2013). En contra, se ha sostenido que, en caso de exacción en vía penal de la deuda tributaria prescrita, «se produce [...] una mutación del título jurídico. No existe deuda tributaria. Por tanto, no puede ser el responsable el sujeto pasivo. Existe deuda nacida del delito. Y sería obligado a pagar la misma el responsable penal» (Blázquez Lidoy, 2020, p. 44).

Al margen de esta enconada discusión dogmática, aparentemente estéril, aunque no del todo inane, lo cierto y verdad es que no cabe duda de la calificación legislativa de la cuota o cuotas defraudadas como responsabilidad civil derivada de delito. Los antecedentes histórico-legislativos, la propia disposición adicional décima de la LGT en sus diversas versiones¹⁸ o, ya más claramente, el artículo 305.7 del CP¹⁹ corroboran que estamos

¹⁷ Siguiendo el símil teológico, y sin ánimo de incurrir en herejía, quizá el fenómeno lo explicaría mejor la teología de la reforma y, en lugar de transustanciación, habría que hablar de representación o de cosustanciación, y entender, respectivamente, con la teología luterana o la calvinista, que la responsabilidad civil representa la cuota tributaria o que la responsabilidad civil es al mismo tiempo cuota tributaria. O quizá, y en el mismo terreno teológico, pero no ya sacramentario, entender que la responsabilidad civil es hipóstasis de la deuda tributaria.

¹⁸ En su versión originaria, la disposición adicional décima, en su apartado 1, aclaraba: «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio». En su redacción actual, operada por la Ley 34/2015, el inciso normativo homónimo dispone, en términos muy similares:

En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

Ahora bien, en ambos casos, la norma refleja esa hipóstasis híbrida, al habilitar la vía de apremio para la exacción ejecutiva de lo que, en principio, es una responsabilidad civil.

¹⁹ La primitiva versión de este precepto legal, introducida por la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, establecía:

ante una responsabilidad civil *ex delicto*. Ahora bien, y a nuestro modo de ver, este precipitado normativo no autoriza a sostener que se opere una metamorfosis jurídica. No hay ninguna base legal para defender que se produce una novación extintiva de la primitiva obligación tributaria defraudada o una novación modificativa que alumbra una nueva obligación de naturaleza jurídico-civil. Lo que ocurre simplemente es que la responsabilidad civil constituye, procesal o funcionalmente, una manifestación hipostática de la primitiva deuda tributaria. Y quizá por ello, y como resistencia atávica a despojarla de su exorbitante ropaje de prerrogativas, la disposición adicional décima de la LGT, y el propio artículo 305.7 del CP, mantienen intacta la perturbadora exacción ejecutiva de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio²⁰. O, sencillamente, y lejos de todo rigor jurídico, porque una irresistible pulsión recaudatoria franquea la entrada, en un ámbito o esfera jurídico-civil, a una potestad administrativa.

Otra cosa es que pueda mantenerse que la cuota tributaria prescrita pueda ser conceptualmente exigible como responsabilidad civil porque se ha «novado» –o «innovado»– su naturaleza jurídica, ahora investida de una «renovada» ultraactividad más allá de su extinción *ope legis*²¹. Esta tesis solo puede sostenerse diluyendo el efecto extintivo *ipso iure* de

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.

Y en la reformada versión de la Ley orgánica 7/2012, actualmente vigente, dispone:

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

²⁰ La *summa divisio* de los recursos económicos constitutivos de la Hacienda pública es la que distingue entre ingresos de derecho privado y de derecho público (art. 5.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria –LGP–), pero solo estos últimos son exigibles por el procedimiento administrativo de apremio (arts. 10.1 y 12 de la LGP), mientras que los ingresos jurídico-civiles se harán efectivos «con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado» (art. 19.1 de la LGP). En este sentido, no deja de ser inconsistente que una responsabilidad civil se haga efectiva por el procedimiento administrativo de apremio.

²¹ Nótese que, aun cuando haciendo abstracción de su inicial naturaleza tributaria, sostuviéramos que estamos ante una figura jurídica híbrida, una novada obligación civil (responsabilidad civil) a la que se incrusta una exorbitante potestad pública (exacción ejecutiva por la vía de apremio), nacida de un título jurídico específico (art. 305.7 del CP y disp. adic. décima), tropezaríamos con la infranqueable prescripción de cuatro años del artículo 25 de la LGP.

la prescripción tributaria, que puede y debe apreciarse de oficio, y no es susceptible de renuncia, expresa o tácita, del obligado tributario. El derecho tributario, transido del valor constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), no conoce la categoría civilista de las obligaciones naturales que puede revitalizar una obligación civilmente prescrita. Y, *a fortiori*, si la deuda tributaria prescrita se transformara en responsabilidad civil, eso significaría que la Hacienda pública podría ejercitar siempre la acción civil para reclamar la cuota prescrita, haya o no haya delito, lo que no parece razonable ni se compadece con el régimen jurídico de la prescripción tributaria. Y es que la coloración penal de la cuota defraudada no añade nada a la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada de delito, cuya única singularidad es funcional o procesal, y consiste en su eventual ejercicio potestativo en el seno del proceso penal o en un proceso civil separado (arts. 100 y ss. de la Ley de enjuiciamiento criminal), pero que no es otra cosa que la acción indemnizatoria de daños y perjuicios (arts. 1089 y 1092 del CC en relación con los arts. 1902 y ss. del mismo cuerpo legal), eso sí, nacida de un ilícito penal.

5.2. La regularización voluntaria tras la reforma de 2012

Tras la reforma del delito fiscal operada por la Ley orgánica 7/2012, el nuevo artículo 305.1 del CP excluye la responsabilidad penal cuando se produzca su regularización voluntaria, cuyo alcance y extensión determina el también reformado artículo 305.4 del CP, a cuyo tenor:

Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.

Respecto de su precedente normativo inmediato, su homólogo y homónimo artículo 305.4 del CP, en redacción anterior a la reforma, introduce tres modificaciones sustanciales de calado: (i) la extensión de la regularización a la «deuda tributaria», superando el más estricto concepto de «cuota tributaria» acuñado por su inmediato precedente normativo; (ii) la exigencia de su «completo reconocimiento y pago»; y (iii) una alteración sustancial de su naturaleza jurídica, que deja de configurarse ya como una excusa legal absolutoria para convertirse en un causa de atipicidad a la que, en el marco de la teoría del delito, se anudan unos efectos jurídicos muy relevantes.

5.2.1. El «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»

La exigencia de «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria» fue inicialmente incorporada al artículo 180.2 de la LGT por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que parecía conferir a la Administración tributaria la apreciación de la concurrencia de esa causa de exclusión de la responsabilidad penal. Con una más depurada técnica legislativa, esta locución se incrusta en el CP con la Ley orgánica 7/2012, y se desarrolla –y esto ya nos parece más dudoso, tratándose de una exclusión de responsabilidad penal cubierta por reserva material de ley orgánica– en el artículo 252 de la LGT.

Por el contrario, ese desarrollo legislativo por la LGT, en gran medida inducido por la reforma del CP de 2012, podría haber constituido una ocasión idónea para expresar las diferentes posibilidades que ofrece el ordenamiento tributario, toda vez que el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria bien podría producirse a través de la compensación prevista en el artículo 72 de la LGT, pues constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria previstas en la LGT, o, como también se ha defendido, a través de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda (ex art. 65 de la LGT) (Ayats Vergés y De Juan Casadevall, 2013).

En cualquier caso, y a diferencia de su inmediato precedente penal, el artículo 305.4 del CP refiere la regularización no a la cuota defraudada –que, por lo demás, y ex art. 305.1 del CP, es la que se considera a efectos determinar el umbral delictivo de los 120.000 euros–, sino a la deuda tributaria²². Para conjurar cualquier género de duda razonable, así lo clarifica el artículo 252 de la LGT, que, despejando también los problemas prácticos que suscitaban los tributos que no se exigen por autoliquidación, dispone:

La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria.

²² El artículo 305.4 del CP, anterior a la reforma de la Ley orgánica 7/2012, disponía: «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». Pero el artículo 305.1 del CP, al que se remitía, se refería en todo momento a la cuota defraudada, que parece que habría que identificar con la cuota tributaria en sentido estricto.

Tal y como apuntábamos al inicio del presente estudio, el concepto de deuda tributaria en nuestro ordenamiento jurídico está integrado por los componentes que el legislador ha definido en el artículo 58 de la LGT. Así, la deuda tributaria se configura como el importe o cantidad a la que el obligado tributario debe hacer frente a la Hacienda pública como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones materiales que derivan de la relación jurídico-tributaria. Entre los diferentes componentes que integran la deuda tributaria, tenemos la cuota tributaria, que resulta de la obligación tributaria principal y que viene determinada por la normativa propia de cada tributo, así como las obligaciones de realizar pagos a cuenta que constituyen obligaciones autónomas respecto a la obligación tributaria principal, como podrían ser los pagos fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta. También integran la deuda tributaria el interés de demora (art. 26 de la LGT), los recargos por declaración extemporánea (art. 27 de la LGT), los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT) y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas a favor del Tesoro Público²³, todos ellos componentes de la deuda tributaria por su condición de obligación tributaria accesoria a la principal.

Por tanto, estamos ante un concepto legal muy preciso, determinado por la normativa tributaria, y que supone una ampliación notable del objeto de la regularización. Precisamente, con relación a estos componentes de la deuda tributaria, los recargos e intereses, se plantea el problema práctico de su liquidación. Nótese que, en el esquema de nuestra LGT, esa regularización voluntaria consiste en la presentación por el obligado tributario de una autoliquidación complementaria en los términos del artículo 27 de la LGT, mientras que la liquidación de los intereses correspondía realizarlo a la Administración tributaria. Tampoco se previó inicialmente que no todas las deudas tributarias derivadas de diferentes conceptos tributarios por los que se pudiera incurrir en un ilícito penal se rigen por el mecanismo de la autoliquidación, como bien podría ocurrir en el IAE.

Esta doble problemática se vio finalmente corregida a través de la Orden HAC/530/2020, que fue publicada en el BOE el 16 de junio de 2020, por la que fueron aprobados los modelos 770 y 771, por la que se crearon los modelos de autoliquidación de los intereses de demora y recargos para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la LGT, así como para aquellos casos en los que no existiese un modelo de autoliquidación de cuotas por conceptos y ejercicios disponible en la sede electrónica de la AEAT, especialmente conflictivo, como apuntábamos, en aquellos supuestos en los que no existía un modelo de autoliquidación porque operaba el régimen de liquidación administrativa, como ocurre en

²³ Entre los recargos exigibles legalmente sobre bases o cuotas a favor del Tesoro Público, podemos encontrar, entre otros, los recargos que establezcan las comunidades autónomas sobre los tributos del Estado (arts. 4.1 e) y 12 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, o el recargo de hasta el 50 % de la cuota líquida del IBI para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente (art. 72 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de haciendas locales).

algunas figuras impositivas de nuestro ordenamiento jurídico, especialmente en el ámbito de la tributación local. Otra cosa es el juicio crítico que nos plantea su utilización práctica, que, en materia tan sensible, no deja de ser un formulario de autoincriminación.

La segunda cuestión que concita el artículo 305.4 del CP es el alcance semántico que hay que atribuir a la locución «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Es obvio que el precepto penal, como hiciera antes el legislador tributario, está reaccionando contra algunas corruptelas de avispados asesores fiscales. Ya no vale una autoliquidación complementaria sin ingreso, o una autoliquidación inveraz o incompleta, de carácter parcial para reducir la deuda tributaria por debajo del umbral cuantitativo de delito. Es necesario que se ingrese la totalidad de la «deuda tributaria» resultante de una autoliquidación complementaria «completa». Y es aquí donde surge la duda con lo que nosotros hemos designado como «quinto año». En otras palabras, ¿deben regularizarse también aquellos ejercicios fiscales prescritos, es decir, el quinto año cuando concurre el tipo penal del artículo 305 del CP, o los ejercicios fiscales que van del quinto al décimo año si se aprecia que la conducta punible es subsumible en el tipo agravado del artículo 305 bis del CP? En una primera aproximación, puramente dogmática, la respuesta debería ser negativa, porque el contundente efecto extintivo de la prescripción tributaria determina la inexistencia de deuda tributaria, y el completo reconocimiento y pago del artículo 305.4 del CP va referido a la «deuda tributaria». Sin embargo, no es esta la solución técnica adoptada por el artículo 252 de la LGT, que, en relación con la regularización voluntaria, tiene establecido:

Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de este artículo, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

El tenor literal del precepto tributario engloba la deuda tributaria prescrita dentro del «completo» reconocimiento y pago. Y el artículo 221.1 c) de la LGT, en redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2012, lo corrobora al conjurar la devolución, como ingreso indebido, de la cuota prescrita.

A nuestro juicio, la validez jurídica del artículo 252 de la LGT es muy discutible. Y no solo porque realiza una interpretación extensiva *in malam partem* de una estricta norma aclaratoria de una causa de exclusión de la responsabilidad penal (el apdo. 4 en relación con el 1 del art. 305 del CP), sino también porque penetra en un ámbito de reserva material de

ley orgánica vedado al legislador tributario. Ahora bien, y en tanto que este precepto legal no sea filtrado constitucionalmente, y convenientemente purgado de nuestro ordenamiento jurídico por el legislador negativo, parece inexcusable regularizar también los ejercicios fiscales prescritos si no queremos que la regularización voluntaria sea tachada de incompleta y se pierda la exclusión de la responsabilidad penal.

5.2.2. Naturaleza jurídica de la exclusión de la responsabilidad penal del artículo 305.4 del CP

La relevancia práctica de la categorización dogmática de la regularización voluntaria en el marco de la teoría del delito radica en que de su naturaleza jurídica depende directamente la existencia del delito y la responsabilidad civil que dimana del mismo. Por tanto, no es una cuestión meramente teórica, sino que tiene una enorme repercusión práctica.

Para la doctrina clásica (Mir Puig, 2016, pp. 148 y ss.), el delito es una acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible²⁴. Desde esa perspectiva dogmática, podemos hablar de hecho delictivo, de un injusto penal, cuando una acción u omisión rebasa el plano de la antijuridicidad. Es decir, el delito queda consumado una vez que la acción es típica (se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos del tipo) y antijurídica (no concurren causas de justificación). La culpabilidad se evalúa con posterioridad –aunque no faltan autores que la engloben en la tipicidad, dolosa o culposa– y su núcleo está constituido por la imputabilidad, es decir, la capacidad del sujeto activo de conocer la significación antijurídica de una conducta típica. Por último, aparece la punibilidad, la pena que se anuda al injusto, y que, en determinadas circunstancias, puede excluirse por razones político-criminales, o de otra naturaleza, pero en cualquier caso exógenas al hecho típicamente antijurídico.

Este breve excurso teórico no tiene otra finalidad que determinar la naturaleza jurídica de la regularización voluntaria del artículo 305.4 del CP. En su redacción originaria, el CP de 1995, siguiendo los antecedentes normativos inmediatos, parecía configurarla como una causa de exclusión de la punibilidad, una excusa legal absolutoria. Sin embargo, tras la reforma emprendida con la Ley orgánica 7/2012, y la nueva redacción dada al artículo 305.1 y 4 del CP, la cuestión no es tan pacífica, y la doctrina se halla dividida entre quienes postulan que seguimos estando ante una exclusión de la punibilidad y quienes sostienen que estamos ante un elemento negativo del tipo penal.

Como hemos apuntado, no es una cuestión baladí, sino que de su respuesta depende que, en caso de producirse una regularización voluntaria, podamos hablar de la concurrencia de un delito consumado o no. En efecto, si consideramos que estamos ante una causa de atipicidad, la regularización implica que no ha existido nunca un hecho

²⁴ Este concepto procede de Von Liszt (1916, pp. 262 y ss.).

delictivo. Por el contrario, si opera como una simple causa de exclusión de la punibilidad, el hecho delictivo existe y se consuma y, aunque no sea punible, genera responsabilidad civil *ex delicto*²⁵.

Esta última era la opción legislativa del artículo 305.4 del CP en su redacción originaria. La regularización voluntaria constituía una excusa legal absolutoria, es decir, una causa de exclusión de la punibilidad de una conducta típica, antijurídica y culpable que, por ende, no excluía el injusto penal, pero sí podaba su consecuencia punitiva. En sentido técnico penal, una excusa legal absolutoria es una causa específica establecida por el legislador por razones político-criminales por la que, aun cumpliéndose los requisitos de la tipicidad objetivos y subjetivos y no concurriendo causas de justificación que excluyan la antijuridicidad típica ni causas de inimputabilidad excluyentes de la culpabilidad, no se impone una pena al sujeto activo del delito.

La concreta finalidad de política criminal de esa excusa legal absolutoria no sería otra que incentivar la autodenuncia y el pago voluntario, insertándose en el texto legislativo por razones de utilidad, política criminal y prevención²⁶. Y a ello probablemente tampoco sería ajena una finalidad extrapenal de naturaleza recaudatoria.

Si bien hasta la reforma de 2012 era pacífico que la regularización tributaria estaba configurada legalmente como una causa de exclusión de la punibilidad, con la Ley orgánica 7/2012 se abandona esta tesis y se hace tránsito hacia su configuración como causa de atipicidad «suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria», como reconoce, *expressis verbis*, su propia exposición de motivos. En términos de dogmática penal, asistimos a un giro copernicano que ha sido saludado con una resistencia atávica por alguna doctrina que mantiene la inmutabilidad de su naturaleza jurídica (entre otros, Martínez Buján Pérez, 2019; Simón Acosta, 2017), censura la manipulación de las

²⁵ Insistimos en que no estamos ante un vacuo ejercicio doctrinario, puramente teórico o especulativo, sino que de esa construcción dogmática deriva un efecto práctico inmediato, reconocido unánimemente por la doctrina penalista y la jurisprudencia. Y que, en definitiva, deriva de los artículos 116 y 118 del CP, en relación con el artículo 20 del mismo cuerpo legal, que recoge un elenco de supuestos de exclusión de la imputabilidad (menor edad, incapacidad) y de antijuridicidad (legítima defensa, cumplimiento del deber, estado de necesidad) que, sin embargo, dejan incólume la responsabilidad civil. Con la excusa legal absolutoria ocurre algo similar: hay injusto penal, pero no hay pena porque opera una exclusión de la punibilidad y, desde luego, al concurrir un hecho típicamente antijurídico, hay responsabilidad civil derivada del injusto. Luego, que la regularización voluntaria sea una causa de atipicidad o una mera excusa legal absolutoria no es un fatuo ejercicio intelectual, sino que es fundamental para determinar si existe o no responsabilidad civil.

²⁶ En relación con la redacción anterior a la reforma, *vid.* la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/2009, de 4 de mayo, sobre interpretación del término «regularizar», en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del CP.

estructuras lógico-sistemáticas del derecho penal (Bacigalupo Zapater, 2013) o defiende, de forma numantina, la autonomía de la doctrina frente a un inane voluntarismo legislativo (Serrano González de Murillo y Merino Jara, 2013)²⁷.

Sin embargo, no podemos olvidar que, en derecho, no es la razón práctica la que está al servicio de la razón pura, sino justamente al revés. Y que su irresistible vocación normativa no nos permite hacer abstracción de los abundantes argumentos legales que abonan que la naturaleza jurídica de la regularización voluntaria ha mudado desde la reforma de 2012.

En nuestra opinión, la «regularización voluntaria» contemplada en el artículo 305.4 del CP es un elemento negativo del tipo, cuya concurrencia excluye el delito y que opera en el plano de la tipicidad. Para este sector doctrinal (Muñoz Cuesta, 2013), la regularización se correspondería con una suerte de desistimiento de la tentativa. En este sentido, se ha afirmado que, «al regularizar, el obligado tributario estaría actuando antes de la consumación del delito, en una especie de desistimiento voluntario de la tentativa de defraudación que eliminaría la tipicidad de la conducta globalmente considerada» (Montero, 2020, p. 310).

En una primera aproximación, abona esta tesis la ubicación sistemática de la regularización voluntaria en la descripción típica que despliega el denso artículo 305.1 del CP. Una interpretación literal de esta primera proposición normativa también nos lleva a esta conclusión. Su estructura morfosintáctica es la propia de una oración subordinada condicional, con un nexo que abre una prótasis excluyente de la conducta típica, previa y cuidadosamente descrita²⁸. Esa estructura condicional «salvo que se hubiere regularizado», situada al mismo nivel que la descripción típica, corrobora que estamos ante un elemento negativo de la tipicidad.

²⁷ Según estos autores:

Los actuales términos típicos también permiten entender que la incorporación de la ausencia de regularización al precepto penal que describe la conducta prohibida no implica un cambio en su naturaleza jurídica, por mucho que el legislador se arrogue la función de cultivador de la ciencia penal y en la EM (léase preámbulo) descarte expresa y oblicuamente la de excusa absolutoria. Se invoca así el viejo debate sobre si debe prevalecer la voluntad del legislador, o la voluntad de la propia ley (tenor literal del art. 305.1 y 4 CP) (pp. 17-18).

²⁸ El precepto penal reza:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, [...], salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

En esta oración condicional, la apódosis se corresponde con la detallada descripción típica y la prótasis con la atipicidad asociada a la regularización voluntaria.

El contraste con el antecedente histórico-legislativo es notable. En efecto, el precedente artículo 305.4 del CP se abría con una locución que no permitía albergar dudas sobre su naturaleza de excusa legal absolutoria («Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...») y que sería extirpada del precepto penal por la Ley orgánica 7/2012.

Y agotando los recursos hermenéuticos a nuestro alcance, si sondeamos la *voluntas legislatoris* exteriorizada en la exposición de motivos de la ley orgánica reformadora, llegaremos a la misma conclusión cuando leemos:

Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria.

La hondura del cambio normativo operado no obedece a una caprichosa e inopinada pulsión dogmática del legislador penal, sino al deliberado propósito de excluir la tipicidad y, por ende, el delito antecedente en el blanqueo de capitales que conllevaba la propia regularización voluntaria²⁹. Sin embargo, ese loable propósito produce un efecto colateral insospechado para el delito fiscal: la desaparición del primer eslabón de la secuencia lógico-dogmática que conforma el delito, que es la tipicidad, de tal manera que la regularización voluntaria se convierte en una sobrevenida causa de atipicidad que pone fin a la «lesión provisional del bien jurídico protegido». Como ha advertido la doctrina, «no se realizará el delito hasta que

²⁹ En efecto, la consideración del delito fiscal, hecho típico y antijurídico, como delito antecedente a efectos del delito de blanqueo, fue reconocido por primera vez a raíz de la importante STS 974/2012, de 5 de diciembre, recaída en el mediático caso «ballena blanca». En este contexto, la regularización voluntaria excluía el delito fiscal, como hecho típico y antijurídico; aunque exento de responsabilidad penal, valía como ilícito antecedente a efectos de blanqueo de capitales, de modo que, a efectos prácticos, toda regularización voluntaria por delito fiscal se convertía en una autodenuncia por blanqueo. Para extirpar tan contraproducente efecto, el legislador penal opta por convertir la regularización voluntaria en un elemento negativo del tipo, de manera que, sin hecho típico, tampoco había delito antecedente a efectos de blanqueo.

se enerve la posibilidad de regularizar con el requerimiento de la autoridad. Por tanto, si la regularización elimina la tipicidad, impide el nacimiento del delito» (Sánchez Huete, 2016).

En definitiva, y como conclusión preliminar, estamos ante una causa de atipicidad o un elemento negativo del tipo, que excluye el injusto penal, con importantes consecuencias, como veremos, para el «quinto año», ahora desposeído de título jurídico que ampare el ingreso de la cuota prescrita.

Referencias bibliográficas

- Alcácer Guirao, R. (2003). *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material del delito*. Atelier.
- Alonso Gallo, J. (2013). El delito fiscal tras la Ley orgánica 7/2012. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 34, 15-38.
- Ayats Vergés, M. y Juan Casadevall, J. de (2013). *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Bacigalupo Zapater, E. (2013). La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012. *Diario La Ley*, 8076.
- Binding, K. (1916). *Die Normen und ihre Übertretung* (3.ª ed.). Félix Meiner Verlag.
- Blázquez Lidoy, A. (2020). Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y tributación. CEF*, 449-450, 5-50. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3717>
- Bustos Ramírez, J. (1989). *Manual de derecho penal. Parte general*. Ariel.
- Bustos Ramírez, J. (1994). *Manual de derecho penal. Parte general*. Promociones y Publicaciones Universitarias.
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Jescheck, H. H. (2014). *Tratado de derecho penal. Parte general*. Instituto Pacífico.
- Luzón Peña, D. M. (1991). *Alcance y función del derecho penal*. Estudios Penales.
- Luzón Peña, D. M. (2016). *Curso de derecho penal*. Universitas.
- Martínez Buján Pérez, C. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Tirant Lo Blanch.
- Merino Jara, I. (2013). Consideraciones sobre el delito fiscal y el procedimiento sancionador tributario. *Forum Fiscal de Álava*, 155, 47-70.
- Mir Puig, S. (2003). *Introducción a las bases del derecho penal*. Editorial B de f.
- Mir Puig, S. (2016). *Derecho penal. Parte general* (10.ª ed.). Reppertor.
- Montero, F. (2020). La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, 2.
- Moral García, A. del (s. f.). *Responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda pública*. https://www.mjusticia.gob.es/en/EIMinisterio/Organigrama/Documents/1292342419979-Ponencia_de_Antonio_del_Moral_Garcia.PDF

- Muñoz Cuesta, J. (2013). La reforma del delito fiscal operada por la LO 7/2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11, 37-48.
- Roxin, C. (1997). *Derecho penal. Parte general* (tomo I, *Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*). Civitas.
- Sánchez Huete, M. Á. (2016). La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria. *Quincena Fiscal*, 7, 21-46.
- Serrano González de Murillo, J. L. y Merino Jara, I. (2013). Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en derecho penal. *Diario La Ley*, 8052.
- Silva Sánchez, J. M.^a (2001). ¿Ex delicto? Aspectos de la llamada «responsabilidad civil» en el proceso penal. *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, 3.
- Simón Acosta, E. (2017). *Delitos contra la Hacienda pública*. Manuales Universitarios Aranzadi.
- Von Liszt, F. (1916). *Tratado de derecho penal* (tomo II). Editorial Reus.

Jordi de Juan Casadevall. Abogado del Estado y doctor en Derecho. Socio de Crowe y profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Daniel Tarroja Piera. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra. Socio de Crowe. Profesor de Derecho Financiero y Tributario en el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

Gerard Gené Baleyto. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra (UPF). Asociado gerente de Crowe. Profesor de Derecho Penal en la Universitat Oberta de Catalunya (UOC) y de Derecho Civil y Penal en la Universitat Ramón Llull-Pere Tarrés.

Javier Luis de Miguel Marquès. Graduado en Derecho y ADE y doctorando en Derecho Tributario. Asociado sénior en FLM Expertos Legales y Contables.

Vicent Arbona Ballester. Graduado en Derecho por Esade. Experto en procedimientos tributarios.

Víctor Linares Sáez. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Opositor al cuerpo de abogados del Estado.

Marcos López Moya. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Actualmente trabaja en el equipo de Crowe.

Contribución de los autores: Los autores han contribuido de forma conjunta a la elaboración este trabajo.