

# LA REGULARIZACIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA CONSTITUTIVA DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

**JOAN IGLESIAS CAPELLAS**  
*Inspector de Hacienda del Estado*



Este trabajo ha obtenido el 1.<sup>er</sup> **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## **Extracto:**

**EL** propósito de este trabajo es analizar, desde una perspectiva fundamentalmente procesal, los distintos efectos jurídicos que se producen como consecuencia de la regularización de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota defraudada, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública. Para ello, en primer lugar, examinaremos el tratamiento tributario y penal de la actuación consistente en presentar una autoliquidación extemporánea de la que resulta una cuota tributaria a ingresar por importe superior a 120.000 euros. En segundo lugar, trataremos de diferenciar las consecuencias jurídicas de la regularización sobre la responsabilidad penal del autor de la defraudación tributaria según el momento en que se realiza. Finalmente, concluiremos el trabajo estudiando la incidencia de una regularización no eximente de responsabilidad penal sobre el contenido de la sentencia condenatoria, tanto en lo que se refiere a la determinación de la pena como de la posible responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

**Palabras clave:** defraudación tributaria, regularización, delito, Hacienda Pública, declaración extemporánea, Código Penal, excusa absolutoria, responsabilidad penal, responsabilidad civil, denuncia, querrela, sentencia condenatoria, eximente, atenuante y procedimiento inspector.

# THE REGULARISATION OF CRIMINAL TAX EVASION

**JOAN IGLESIAS CAPELLAS**

*Inspector de Hacienda del Estado*



Este trabajo ha obtenido el 1.<sup>er</sup> **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## **Abstract:**

**T**HIS article analyses, basically from a procedural point of view, the various legal consequences of regularising a tax evasion situation that, due to the amount of tax evaded, could be considered a criminal offence. The article first considers the tax and criminal consequences of filing a tax return late when more than €120,000 is owed in tax. It then looks at the varying effects on the criminal liability of the party that commits the tax evasion, depending on when it is regularised. Finally, we consider the effects on both criminal sentencing and the potential civil liability arising from the criminal offence when regularisation does not exonerate the party from liability.

**Keywords:** criminal tax evasion, regularisation, criminal offence, late tax return, Penal Code, criminal liability exemption, criminal liability, civil liability, criminal complaint, action, criminal sentencing, exonerating circumstances, mitigation of sentence and tax inspection.

# Sumario

## Introducción.

1. Características de la regularización tributaria con trascendencia penal.
2. Elementos de la regularización tributaria con trascendencia penal.
  - 2.1. El elemento objetivo: la rectificación unilateral de la acción u omisión presuntamente delictiva.
  - 2.2. El elemento formal: el cauce para practicar la regularización.
  - 2.3. El elemento subjetivo: la persona legitimada para practicar la regularización.
  - 2.4. El elemento temporal: momento para practicar la regularización.
3. Efectos de la regularización sobre el deber de denunciar la comisión de una defraudación tributaria.
  - 3.1. La regularización practicada antes de la presentación de la denuncia.
  - 3.2. La regularización practicada antes de la interposición de la querrela por delito contra la Hacienda Pública.
  - 3.3. La regularización practicada antes de conocer la imputación formal de un delito contra la Hacienda Pública.
  - 3.4. La regularización practicada una vez conocido el inicio del proceso penal.

## INTRODUCCIÓN

Al caracterizar dogmáticamente la cláusula contenida en el artículo 305.4 del Código Penal es frecuente incluirla en la categoría de las denominadas excusas absolutorias<sup>1</sup>. Sin embargo, aunque la jurisprudencia se muestra prácticamente unánime en su conceptualización<sup>2</sup>, no se trata de una cuestión pacífica entre la doctrina, siendo incontables los trabajos y estudios que analizan la naturaleza jurídica, las condiciones de aplicación y, sobre todo, los efectos que produce la regularización voluntaria de una defraudación tributaria que, por su cuantía, es susceptible de constituir un delito contra la Hacienda Pública<sup>3</sup>.

En este escenario de intenso y permanente debate científico, sin renunciar a aportar nuestra propia noción de lo que significa *regularizar*<sup>4</sup>, lo que nos proponemos a continuación es analizar los efectos que, desde una perspectiva fundamentalmente procesal y procedimental, produce la actuación extemporánea del contribuyente en los procedimientos tributarios iniciados o pendientes de iniciación y, sobre todo, en el deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública que recae sobre los órganos y funcionarios de la Administración tributaria<sup>5</sup>. Para ello, al

<sup>1</sup> No obstante, la particular configuración de la acción típica en el delito contra la Hacienda Pública y, sobre todo, la significación de la dimensión temporal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, determina que la acción de regularizar guarde una gran semejanza con el comportamiento propio del desistimiento voluntario (art. 16.1 CP) y con las atenuantes de confesión y de reparación del daño (art. 21.4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup> CP). El antecedente normativo del actual artículo 305.4 del Código Penal es el artículo 349.3 del derogado Código Penal de 1973, según redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y como referencia remota cabe señalar el artículo 9.9.<sup>a</sup> de dicho Código Penal que regulaba la denominada atenuante de arrepentimiento espontáneo.

<sup>2</sup> Como muestra de ello puede verse la STS de 29 de septiembre de 2000 (NFJ009807) y la STS de 29 de mayo de 2009 (NFJ035023). En un sentido semejante se pronuncia la Fiscalía General del Estado en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, donde sostiene que se trata de una excusa absolutoria «de conducta» que recoge no tanto un supuesto de «exclusión» como de «levantamiento» de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad.

<sup>3</sup> Una magnífica exposición del estado de la cuestión puede verse en IGLESIAS RÍO, M.A.: «La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)», Valencia, 2003.

<sup>4</sup> En este sentido compartimos plenamente la reflexión que figura en la Circular 2/2009, de 4 de mayo, del Fiscal General del Estado, según la cual: «Del estudio de la legislación extrapenal de referencia se obtiene la conclusión de que las normas tributarias y de la Seguridad Social no ofrecen un previsión única y uniforme respecto al cumplimiento extemporáneo y voluntario de las obligaciones contributivas, ni tampoco una noción legal de lo que deba entenderse por regularización, tratándose este último de un término de uso corriente como acción y efecto de regularizar o poner en orden, relacionado con situaciones de hecho muy diversas dentro del ámbito tributario y fuera de él, en la normativa propia de la Seguridad Social, la práctica contable, el derecho urbanístico o la legislación sobre extranjería, por poner solo algunos ejemplos».

<sup>5</sup> Con carácter general, el deber de denunciar que tienen los funcionarios públicos viene regulado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal según el cual: «Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratase de un delito flagrante». Respecto a los delitos puestos de manifiesto en un procedimiento tributario, el artículo 95.3 de la LGT dispone que: «Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona

tiempo que trataremos de diferenciar las distintas consecuencias jurídicas de la regularización tributaria según el momento en que se realiza, estudiaremos también su incidencia sobre el contenido de la resolución judicial en caso de que, interpuesta la querrela, se llegue a sustanciar un proceso penal por una defraudación tributaria constitutiva de delito.

## 1. CARACTERÍSTICAS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA CON TRASCENDENCIA PENAL

Con carácter general, puede decirse que la jurisprudencia<sup>6</sup> y la mayoría de los autores consideran que el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal se consuma en el momento en que concluye el periodo legal o reglamentariamente establecido para practicar la declaración-liquidación del tributo cuyo pago se elude<sup>7</sup>. Luego, si esto es así, cualquier actuación posterior del contribuyente que se refiera a dicho tributo y periodo constituye un comportamiento post-delictivo cuyos efectos jurídicos dependerán del contenido, de la forma y, sobre todo, del momento en que dicha actuación se realice<sup>8</sup>.

Cuando una persona física o jurídica presenta una declaración tributaria o una autoliquidación después de vencido el plazo para cumplir con las obligaciones formales y materiales de un tributo determinado, cabe entender que dicha actuación tiene por finalidad modificar a posteriori el sentido o el contenido de los actos (acciones u omisiones) que, respecto a sus obligaciones tributarias, adoptó durante el periodo que la normativa le confiere para cumplir con ellas, sin otra consecuencia que no sea la que resulta de la realización del hecho imponible. Es decir, todo obligado tributario puede legítimamente variar su situación tributaria en cualquier momento anterior a la fecha en la que se entienda producida la prescripción del derecho o de la acción que en cada caso se ejerza<sup>9</sup>. Lo que

agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito». No obstante, cuando el delito del que se tiene conocimiento es un delito contra la Hacienda Pública la norma que regula el deber de denunciar es el artículo 180 de la LGT en cuyo apartado primero se establece que: «Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido [...]»

<sup>6</sup> *Vid.*, por todas, STS de 6 de noviembre de 2000 [FJ 9.º (NFJ009502)].

<sup>7</sup> Interesante, no obstante, es la reflexión de IGLESIAS RÍO respecto a la distinción entre consumación «formal» y consumación «material», introduciendo como elemento adicional el factor temporal que se desprende de la existencia de un plazo administrativo para comprobar la actuación del contribuyente. IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 235. En un sentido semejante, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO sostienen que: «[...] la defraudación y, por tanto, la consumación ha de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos. Pues bien, el momento hábil para el ingreso –incluso el de aplicación de la ventaja fiscal– presupone la existencia de una obligación exigible y, por tanto, que se haya producido la liquidación definitiva a que se refieren los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, pág. 249.

<sup>8</sup> Por ello, como dice QUERALT: «[...] debemos ir pensando en encontrar una ubicación en la teoría del delito para los comportamientos postdelictivos de efectos plenamente reversibles sobre la situación antijurídica penalmente creada, dejando subsistente, como puede ser el caso en algunos supuestos, otras responsabilidades en pie, tales como las de origen disciplinario o patrimonial, pero evitando la sanción penal.» QUERALT, J.J.: «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social», en *Empresa y Derecho Penal (I)*. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, págs. 171-230.

<sup>9</sup> Según el artículo 221 de la LGT el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio cuando el obligado tributario haya ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber trans-

ocurre es que dicha actuación unilateral tendrá efectos jurídicos distintos según cuál sea el estado y la naturaleza (administrativa o jurisdiccional) de las actuaciones realizadas por los distintos poderes del Estado para comprobar el adecuado cumplimiento del deber general de contribuir y, en su caso, reaccionar ante su eventual incumplimiento.

Por consiguiente, tomando como término inicial (*dies a quo*) el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario de declaración-liquidación de un determinado tributo, y tomando como término final (*dies a quem*) la fecha en la que se agota el plazo de que dispone la Administración para comprobar la situación tributaria del contribuyente, podríamos definir como «periodo de regularización» aquel lapso de tiempo durante el cual un obligado tributario puede por sí mismo revisar y, en su caso, rectificar el contenido de sus propios actos de aplicación de los tributos<sup>10</sup>. El resultado de dicha modificación puede ser meramente formal<sup>11</sup> o, por el contrario, generar una obligación de contenido económico a favor o en contra del contribuyente. Si la actuación extemporánea genera un deber de ingresar una determinada cantidad de dinero en concepto de cuota tributaria, nacerá un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública<sup>12</sup>. Si la actuación extemporánea genera el derecho a obtener una devolución, se originará una deuda a cargo de la Hacienda Pública<sup>13</sup>.

De la lectura del artículo 305.4 del Código Penal cabría interpretar que la *regularización* a la que alude la norma de exención es aquella que pone de manifiesto la existencia de una deuda tributaria que no había sido liquidada e ingresada dentro del plazo reglamentariamente establecido para ello y, por consiguiente, que genera una obligación de pago a cargo del contribuyente. Sin embargo, como actuación unilateral del sujeto pasivo, la regularización comparte la misma naturaleza jurídica que cualquier otra actuación mediante la cual se da cumplimiento a las obligaciones que la normativa tributaria impone a quien realiza el hecho imponible de un determinado tributo. Es decir, a nuestro modo de ver, por el mero hecho de que se realice después de vencido el plazo reglamentario no se altera la naturaleza de la actuación sino únicamente sus efectos jurídicos. Otra cosa distinta será que, para justificar un tratamiento penológico diferenciado, se atribuya a dicha actuación extemporánea el carácter de «voluntaria» o de «espontánea», presumiendo una motivación subjetiva (una suerte de arrepentimiento)<sup>14</sup> que vendría a contraponerse a la actuación forzada o impuesta por la acción de la Administración tributaria o del Poder Judicial.

currido los plazos de prescripción. Luego, a sensu contrario, producirá efectos tributarios el ingreso realizado o la devolución solicitada por el contribuyente antes de que finalice cualquiera de los plazos establecidos en el artículo 66 de la LGT.

<sup>10</sup> En este sentido QUERALT llega a considerar la regularización: «[...] como una variante, muy especial, desde luego, del ejercicio de un derecho.» QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 229.

<sup>11</sup> Según el artículo 120.3 de la LGT: «Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.»

<sup>12</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 122.2 de la LGT: «Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.»

<sup>13</sup> En el segundo párrafo del artículo 125.2 de la LGT se indica que: «En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.»

<sup>14</sup> Como explica MIR PUIG, bajo el Código Penal anterior la aplicación de la atenuante de arrepentimiento del artículo 9.9.ª exigía un elemento subjetivo de carácter moralizante que, sin embargo, no aparece en la actual regulación de la atenuante del artículo 21.5.ª del Código Penal en la que: «[...] se deja de contemplar la reparación como manifestación del arrepenti-

Planteada la cuestión en estos términos, a efectos de delimitar el objeto de nuestro estudio, la regularización que nos interesa es aquella en la que concurren las siguientes condiciones: i) Tiene por objeto un tributo devengado (por lo general un impuesto de declaración periódica); ii) respecto al cual el sujeto pasivo viene obligado por la ley a presentar una declaración-liquidación dentro del plazo legal o reglamentariamente señalado; iii) que se presenta una vez concluido el referido plazo; iv) y que tiene como resultado económico la determinación unilateral de una cuota tributaria a ingresar de importe superior a 120.000 euros. Cuando concurren estas condiciones, la actuación extemporánea del contribuyente no solo tendrá efectos sobre los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación sino que también afectará al ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus dos expresiones: la potestad sancionadora de la Administración tributaria (cuando los hechos se consideren constitutivos de una infracción tributaria) y la potestad de imponer una sanción penal privativa de libertad, cuando la conducta del contribuyente sea susceptible de calificarse como delicto contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, considerando que, con arreglo a lo establecido en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en aplicación del principio constitucional de no duplicidad<sup>15</sup>, sobre unos mismos hechos no cabe imponer simultáneamente una sanción administrativa y una sanción penal, para decidir en cada caso cuáles son los efectos jurídicos de la actuación extemporánea de un contribuyente, la cláusula de exención de responsabilidad penal contenida en el artículo 305.4 del Código Penal conviene interpretarla conjuntamente con lo dispuesto en las normas tributarias (tanto sustantivas como formales) y, al propio tiempo, a la luz de los principios generales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Si adoptamos una perspectiva estrictamente formal, podríamos definir la regularización como un acto de aplicación de los tributos realizado extemporáneamente pero con sujeción a los procedimientos legal y reglamentariamente establecidos, que tiene por objeto un hecho imponible que no fue declarado en el momento oportuno o respecto al cual la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo fue incompleta o inexacta. Por el contrario, si adoptamos una perspectiva material, podríamos definir la regularización como toda actuación mediante la cual una persona física o jurídica reconoce que ha eludido el pago de una deuda tributaria ocultando su existencia a la Administración tributaria<sup>16</sup>.

miento que facilita la benevolencia penal, para estimular el efecto de reparación a la víctima en sí mismo». MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, 2008, pág. 618. No obstante, en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, respecto a esta cuestión el propio legislador introduce el elemento subjetivo cuando indica que: «[...] resulta absolutamente necesario determinar la relación existente 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 [...]».

<sup>15</sup> Según la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º): «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin una relación de supremacía especial de la Administración [...] que justifique el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración». A mayor abundamiento puede verse RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Madrid, 2000.

<sup>16</sup> Una de las posiciones más antiformalistas es la que defiende QUERALT cuando señala que: «[...] el término regularización, incluso interpretado en conexión con el artículo 82.3 de la LGT, no supone en modo alguno a fortiori ni nueva autoliquidación, ni declaración complementaria ni pago de la deuda descubierta, basta con el afloramiento, no quedando incluidos los recargos fiscales legalmente exigibles.» QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 183.

La regularización «tributaria» es aquella que cumple con las dos condiciones: la formal y la material. Es decir, únicamente producirá los efectos establecidos en el artículo 27.2 de la LGT y, por extensión, los previstos en los artículos 191.1 y 192.1 de la LGT, aquella actuación del contribuyente que consista en una declaración-liquidación extemporánea en la que se identifique expresamente el periodo impositivo al que se refiere y contenga únicamente los datos relativos a dicho periodo <sup>17</sup>. Cuando de dicha declaración-liquidación se ponga de manifiesto la existencia de una cuota tributaria no ingresada superior a 120.000 euros, deberá valorarse cuál es el efecto que produce sobre la posible responsabilidad penal (y civil) del declarante siempre que, por el contenido de los hechos tardíamente declarados, su acción u omisión referida al plazo ordinario de declaración pudiera ser considerada constitutiva de una defraudación penalmente sancionable.

Sin embargo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, de la lectura de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal se desprende que la regularización tributaria en sentido estricto no agota los posibles comportamientos post-delictivos con efectos eximentes de la responsabilidad penal, pues aquello que el legislador exige es que por el autor de una defraudación ya consumada se reestablezca unilateralmente el cumplimiento de sus deberes tributarios antes de que se inicien las actuaciones administrativas o jurisdiccionales de comprobación o de investigación. Por ello, a nuestro modo de ver, habida cuenta de la diversidad de situaciones que pueden producirse, no cabría aplicar un concepto unívoco de lo que significa regularizar, sino que lo relevante es identificar con precisión los distintos efectos jurídicos que produce una actuación realizada una vez vencido el plazo para presentar la declaración-liquidación de un hecho imponible, del que nace una obligación tributaria que genera el deber de efectuar el ingreso de una cuota tributaria superior a 120.000 euros.

En definitiva, en todos aquellos casos en los que la actuación post-delictiva consista en una regularización tributaria en sentido estricto entendemos necesario establecer en qué medida los funcionarios y órganos de la Administración tributaria que tienen conocimiento de ella deben o no denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, cuando se trate de una regularización que, por su momento de presentación, por su forma o por su contenido, no se ajuste a lo que en la normativa tributaria se define como una «declaración-liquidación extemporánea», pensamos que solo el juez podrá determinar el efecto jurídico que produce sobre la pena a imponer al autor de la defraudación, considerando a tal efecto, no solo su comportamiento durante el plazo reglamentario de declaración-liquidación del tributo cuyo pago se ha eludido, sino también su actuación posterior a la consumación del delito.

## 2. ELEMENTOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA CON TRASCENDENCIA PENAL

Con carácter general, en un modelo de gestión tributaria basado en la autoliquidación, el contribuyente viene obligado: a declarar el hecho imponible realizado, a liquidar el importe de la cuota

<sup>17</sup> En este sentido, mención especial merece la regla contenida en el artículo 191.6 de la LGT según el cual: «[...] siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir con los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.»



tributaria que le corresponde, y a ingresar el importe resultante en el Tesoro Público<sup>18</sup>. Por consiguiente, en un mismo acto de aplicación de los tributos, se cumple con una pluralidad de deberes jurídicos cada uno de los cuales es la consecuencia necesaria de su inmediato anterior. Además, el cumplimiento de dichas obligaciones debe realizarse dentro del plazo que señala la ley propia de cada tributo o, en su defecto, de la normativa que la desarrolla. No obstante lo anterior, y pese a la unicidad del acto liquidativo que realiza el obligado tributario, las consecuencias jurídicas del incumplimiento o del cumplimiento extemporáneo de cada una de las obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo de un tributo no son las mismas. Cuando un contribuyente no declara el hecho imponible realizado, difícilmente puede practicar la liquidación de una cuota tributaria, y menos aún efectuar ingreso alguno en cumplimiento de una obligación de la que la Administración tributaria no tiene conocimiento<sup>19</sup>. Sin embargo, podría darse el caso de que el sujeto pasivo presentara una declaración del hecho imponible completa y exacta pero que no fuera acompañada de la liquidación de la cuota tributaria, en cuyo caso para la determinación del importe a ingresar sería necesaria la práctica de una liquidación administrativa posterior<sup>20</sup>. También cabría contemplar la posibilidad de que el sujeto pasivo presentase una autoliquidación completa en la que determinase correctamente el importe a ingresar en concepto de cuota tributaria pero sin realizar el pago de la deuda<sup>21</sup>.

En el primer caso, la falta de ingreso es la consecuencia directa de la omisión de la declaración, de modo que la Administración desconoce la propia existencia de un crédito tributario a su favor. En el segundo, la falta de ingreso es consecuencia de la ausencia de liquidación, de modo que lo que se desconoce no es la existencia del crédito sino su importe. En el tercero, la falta de ingreso obedece únicamente a la demora en el cumplimiento de la obligación de pago que recae sobre el deudor tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, la regularización tributaria tal como la hemos definido en el apartado anterior se descompone, al menos, en tres elementos: el primero, de carácter objetivo, es el que delimita el contenido de la actuación extemporánea del contribuyente, para lo cual resulta fundamental identificar la obligación que no fue cumplida dentro del plazo legalmente establecido para ello. El segundo, de carácter subjetivo, es el que se refiere a la legitimación para practicar una regularización tributaria. Y, por último, el elemento formal es el que nos permite identificar si la actuación post-delictiva puede calificarse de regularización tributaria o, por el contrario, se trata de una actuación distinta de la prevista por la normativa tributaria pero por la que se reconoce el incumplimiento de determinados deberes tributarios y cuyos efectos se proyectan exclusivamente sobre la responsabilidad penal del autor de una defraudación tributaria ya consumada. Para completar el análisis de los elementos de la regularización es indispensable introducir el factor temporal, pues sus efectos jurídicos dependen en buena medida del momento en que se realiza.

<sup>18</sup> En la actualidad, salvo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que la autoliquidación se configura como potestativa, en el resto de figuras del sistema tributario estatal la autoliquidación es obligatoria. Así lo establecen, entre otros: el artículo 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), el artículo 137 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LIS), y el artículo 164.Uno. 6.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA).

<sup>19</sup> En el artículo 62 de la LGT se regulan los plazos de ingreso tomando como referencia o bien una autoliquidación o bien una liquidación administrativa. Luego, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, las entidades colaboradoras de la gestión recaudatoria no podrán aceptar ningún ingreso tributario que no resulte de una autoliquidación o de una carta de pago expedida por la Administración.

<sup>20</sup> Con ello, si bien se incumple el carácter obligatorio de la autoliquidación, dicha actuación se ajusta a la definición de declaración tributaria del artículo 119.1 de la LGT.

<sup>21</sup> Este es precisamente el supuesto de hecho contemplado en el artículo 161.1 b) de la LGT.

## 2.1. El elemento objetivo: la rectificación unilateral de la acción u omisión presuntamente delictiva

Según la jurisprudencia dominante, la falta de ingreso de la deuda tributaria no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública si no trae causa de una actuación engañosa del contribuyente, ya sea omitiendo la declaración del hecho imponible realizado, ya sea presentando una declaración incompleta, inexacta o en la que se incluyan datos falsos o inciertos<sup>22</sup>. Por consiguiente, la regularización tributaria con efectos sobre la responsabilidad penal del autor de un delito de defraudación debería tener por contenido y finalidad la rectificación de dicha actuación engañosa, y por objeto la declaración del hecho imponible realizado.

No obstante, desde la perspectiva del derecho tributario, la presentación de una declaración-liquidación extemporánea constituye un reconocimiento expreso, unilateral y voluntario del incumplimiento de, al menos, dos obligaciones tributarias: una consistente en no declarar (y/o liquidar) un hecho imponible dentro del plazo indicado en la norma de gestión del tributo correspondiente, y otra consistente en no realizar el ingreso de la cuota tributaria devengada. Respecto a la primera de ellas, la presentación tardía de la declaración omitida o la rectificación posterior de las inexactitudes o falsedades contenidas en la declaración presentada dentro de plazo, constituye una regularización de la obligación formal incumplida. Respecto a la segunda, su regularización requiere un acto de disposición patrimonial a cargo del contribuyente como es efectuar el pago de la deuda. Por consiguiente, tratándose de dos actuaciones post-delictivas distintas, pensamos que se impone analizar sus efectos separadamente.

### a) La regularización de la obligación de declarar el hecho imponible

Respecto a la regularización del incumplimiento consistente en la omisión del deber de presentar una declaración tributaria completa y exacta, la conducta del contribuyente consistirá en hacer lo que no hizo en el momento legalmente establecido, a saber: poner formalmente en conocimiento de la Administración la existencia de unos hechos de los que nace una obligación tributaria<sup>23</sup>. No obstante, dicha actuación es en sí misma el principal indicio de la posible comisión de una infracción tributaria o de un delito contra la Hacienda Pública, pues considerando el elemento temporal de la obligación tributaria, el cumplimiento tardío tácitamente pone de manifiesto un incumplimiento previo y consumado del deber de ingresar la cuota resultante de la realización del hecho imponible<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> En este sentido resulta ilustrativa la reciente doctrina del Tribunal Constitucional que, en la Sentencia de 4 de octubre de 2010 [FJ 9.º (NFJ040416)] indica que: «[...] en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto. Así pues, la «merma de los ingresos a la Hacienda Pública» no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo de defraudación [...]».

<sup>23</sup> Para algunos autores esta rectificación adquiere el carácter y la condición de «autodenuncia». También la jurisprudencia ha acogido dicha caracterización [STS 29 de mayo de 2009 (NFJ035023)] en la que se introduce un elemento subjetivo indiscutible.

<sup>24</sup> Así lo apunta también IGLESIAS RÍO cuando señala que: «[...] la obligación de poner en claro íntegramente los impuestos adeudados no incumple el principio *nemo tenetur*, siempre que no exista riesgo de incriminación, puesto que de la entrega de esos datos aportados no resulta plenamente visible la existencia de un delito, aunque posteriormente contribuyan eventualmente a su descubrimiento en el curso de las investigaciones; al mismo tiempo, omitir la declaración de impues-

Luego, según cuál sea la perspectiva que se adopte, la conducta consistente en la presentación de una declaración-liquidación tributaria fuera de plazo de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros podría calificarse, no solo como un reconocimiento voluntario de la existencia de una deuda tributaria, sino como una confesión espontánea de la comisión de un hecho delictivo.

Planteadas la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, el contenido regularizador consistente en el reconocimiento de una deuda tributaria no declarada dentro del periodo voluntario concurre en todos los supuestos de declaración-liquidación extemporánea, independientemente del importe de la cuota que de la misma resulte. Sin embargo, de ello no necesariamente se sigue que toda regularización tributaria de importe superior a 120.000 euros equivalga a la *autodenuncia* de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública<sup>25</sup>, pues de los datos incluidos en una declaración-liquidación extemporánea no puede concluirse que el contribuyente admita también la comisión de un hecho delictivo, entre otras razones porque dicha conclusión sería contraria al principio constitucional de presunción de inocencia<sup>26</sup>.

Es decir, para atribuir a la regularización tributaria la condición procesal de *notitia criminis* sería necesario que de su contenido no solo se desprenda un reconocimiento de la omisión del deber de declarar, liquidar e ingresar una cuota tributaria, sino también la existencia de indicios racionales de que en dicha omisión concurre un elemento subjetivo (dolo), para cuya determinación es indispensable conocer las circunstancias en las que se realizó el hecho imponible que no fue objeto de declaración en el momento oportuno<sup>27</sup>. Del mismo modo, a nuestro modo de ver, para atribuir a una regularización tributaria el carácter de comportamiento post-delictivo eximente de la responsabilidad penal no basta con que se trate de un acto unilateral del contribuyente por el que se reconocen unos determinados hechos con trascendencia tributaria sino que, además, es necesario que se trate de un comportamiento no inducido por una actuación positiva de los poderes públicos<sup>28</sup>. Por ello, como

tos puede ser en sí mismo ya constitutivo de delito en las circunstancias previstas en el artículo 305 y siguientes del CP», IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 78.

- <sup>25</sup> Sin embargo IGLESIAS RÍO matiza el concepto cuando señala que: «[...] "la autodenuncia" fiscal carece de toda connotación de "autoacusación" [...]» y que: «[...] la autodenuncia tiene que superar otro importante escollo constitucional: que su configuración legal no vulnere el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo [...].» IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, págs. 31 y 73.
- <sup>26</sup> En este sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril [FJ 8.º (NFJ000802)], establece claramente que: «[...] la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio [...]».
- <sup>27</sup> Pensemos por ejemplo en una declaración-liquidación extemporánea en la que la cuota tributaria resulta de una diferente interpretación de la norma aplicable a unos determinados hechos cuya realización no se ha ocultado a la Administración tributaria.
- <sup>28</sup> En opinión de PÉREZ MARTÍNEZ, D.: «La fundamentación penal, por tanto, se apoya en la consideración de la "autodenuncia" como un verdadero arrepentimiento activo que impide que continúe produciéndose el daño que se originó con la conducta ilícita. [...] En este caso, a pesar de haberse producido una lesión al bien jurídico protegido, razones político-criminales llevan a considerar que una conducta reparadora espontánea contribuye a reforzar la validez y el respeto a la norma. Además, el contribuyente que regulariza su situación tributaria, beneficiándose de la impunidad, podría conver-

veremos más adelante, las circunstancias, el contenido y, sobre todo, el momento en que se practica, son la referencia obligada para, caso por caso, atribuir efectos jurídicos –tanto tributarios como penales– a una declaración-liquidación extemporánea de la que resulta una cuota ingresar que, por su importe, podría dar noticia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

### b) La regularización de la obligación de pago de la cuota tributaria devengada

Respecto a la regularización del incumplimiento consistente en no ingresar una cuota tributaria devengada cuyo importe supera los 120.000 euros, existe un intenso debate doctrinal y jurisprudencial acerca de si el pago de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea constituye (o no) un requisito indispensable para aplicar lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal. A favor de la necesidad del pago simultáneo se argumenta fundamentalmente que la reparación del resultado de la comisión del delito únicamente se consigue mediante el ingreso de la cuota inicialmente defraudada<sup>29</sup>. Por el contrario, quienes se muestran en contra del carácter esencial del pago de la cuota sostienen que el comportamiento que la ley exige es poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible para que, de este modo, en caso de falta de pago de la deuda, pueda iniciarse el procedimiento de recaudación<sup>30</sup>.

A nuestro modo de ver, a diferencia de lo indicado respecto a la regularización del deber de declarar la realización de un hecho imponible, la regularización del deber de ingresar la cuota tributaria resultante de la declaración-liquidación extemporánea exige un análisis diferenciado en el que se separen nítidamente los efectos tributarios de los efectos penales de la actuación del contribuyente.

Desde una perspectiva tributaria, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LGT, el pago de la cuota no es en modo alguno un requisito de necesaria concurrencia para aceptar los efectos jurídicos de la regularización voluntaria del incumplimiento del deber de presentar la declaración-

---

tirse en un ejemplo a seguir para otros contribuyentes que hayan delinquido». PÉREZ MARTÍNEZ, D.: «Causas de Justificación. La regularización tributaria», en *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. AA.VV. (dir. FUENTES BARDAJÍ, J.), Madrid, 2008, pág. 211.

<sup>29</sup> Aunque existen algunas sentencias discordantes (STS de 19 de julio de 1997), la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo se decanta por el carácter esencial del pago. Así, dicho criterio puede verse reflejado entre otras en la STS de 30 de octubre de 2001, STS de 15 de julio de 2002, STS de 20 de septiembre de 2000, STS de 3 de abril de 2003, STS de 30 de abril de 2003, STS de 30 de mayo de 2003, STS de 1 de febrero de 2006 y STS de 29 de mayo de 2009. En cuanto a la posición del Ministerio Fiscal resulta si cabe aún más categórica cuando en la Circular 2/2009, de 4 de mayo, establece su criterio en los siguientes términos: «En las excusas absolutorias de los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción (defraudación) sino también el desvalor del resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto al delito principal y sus instrumentales.»

<sup>30</sup> De entre todos los autores destaca QUERALT para quien: «[...] La conexión entre regularización y deuda en el supuesto de hecho que contiene la regularización penal tiene su entendimiento lógico en una simple razón: quien defrauda asume una deuda; pero no a la inversa. Por lo que el pago de la deuda no es ni la única forma de regularizarla ni el tipo penal exige pago alguno.» QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 183.

liquidación de un determinado tributo (fundamentalmente la exención de la responsabilidad por infracción tributaria prevista en el art. 179.3 LGT). Tanto es así que la propia ley establece que en aquellos casos en los que la autoliquidación extemporánea no vaya acompañada del ingreso correspondiente (o de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento), respecto a la deuda liquidada por el contribuyente se entiende inmediatamente iniciado el periodo ejecutivo y, en consecuencia, declara compatibles el recargo por la declaración extemporánea con el recargo de apremio (art. 27.3 LGT). Por consiguiente, cuando la declaración-liquidación se presente antes de que por la Administración tributaria se efectúe un requerimiento con conocimiento formal del obligado tributario que tenga por objeto el tributo que se regulariza, el ingreso de la cuota resultante de dicha autoliquidación ni favorece ni perjudica los efectos de dicha actuación extemporánea en lo que se refiere a la responsabilidad por la infracción tributaria consumada.

Desde la perspectiva penal, si bien es cierto que existe cierta similitud entre el texto del artículo 305.4 del Código Penal y el del artículo 179.3 de la LGT, quizás sea conveniente matizar ligeramente el sentido de la conducta post-delictiva del contribuyente considerada apta para enervar la aplicación de la sanción penal, habida cuenta de que en la descripción del hecho típico del artículo 305.1 del Código Penal se incluye una pluralidad de acciones y omisiones con distinta trascendencia para la Hacienda Pública entendida en un sentido patrimonial<sup>31</sup>, cuyo reflejo en el régimen sancionador tributario no es exactamente simétrico<sup>32</sup>.

Desde esta posición de partida, entendemos que no es lo mismo regularizar: i) una devolución indebidamente percibida; ii) la falta de ingreso de una cuota que tiene su origen en impuestos repercutidos (IVA, II.EE.) o cantidades retenidas a terceros (IRPF); iii) que regularizar el pago de un impuesto que afecta a la propia capacidad económica del contribuyente (IRPF o IS).

En el primer caso, la percepción indebida de una devolución tributaria requiere necesariamente la presentación de una declaración-liquidación inexacta, incompleta (o directamente falsa) de la que aparentemente resulta un derecho de crédito a favor del contribuyente. Si, además, la Administración efectúa el reintegro en base a dicha declaración, el destinatario de los fondos públicos no solo no efectúa aportación tributaria alguna sino que detrae ilegítimamente recursos de la Hacienda Pública aportados por otros contribuyentes<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Según lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP): «La Hacienda Pública estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos.»

<sup>32</sup> En este sentido llama la atención que en los artículos 191 y 192 de la LGT se contempla expresamente la regularización, mientras que en los artículos 193 y 194 de la LGT donde se tipifican las infracciones tributarias relacionadas con la obtención indebida de devoluciones tributarias no se efectúa mención alguna a la posibilidad de regularizar.

<sup>33</sup> Este comportamiento guarda una significativa semejanza con la acción típica del delito de estafa (art. 248.1 CP) en el sentido de que mediante engaño (acreditar una cantidad a devolver) y con ánimo de lucro se induce a la Administración tributaria a efectuar un acto de disposición patrimonial (la devolución tributaria). En este sentido, en relación con un supuesto de hecho anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/1995, de 23 de noviembre, el Tribunal Supremo en la Sentencia 8 de abril de 2008 [FJ 3.º (NFJ035375)] indica que: «[...] En el caso, la aportación de una documentación falsificada, aparentemente correcta, referida a los pagos de IVA durante unos determinados ejercicios y en cantidades que justificaban una devolución a favor del reclamante, constituyen un instrumento engañoso suficiente para hacer incurrir en un error sobre la realidad de las cosas al funcionario o funcionarios que en cada caso eran responsables de la comprobación de tal documentación, orientada a verificar la concurrencia de los requisitos legalmente exigibles; error que determinó la adopción del

En el segundo caso, la falta de ingreso de impuestos previamente repercutidos o de cantidades retenidas, pone de manifiesto no solo el incumplimiento de un deber tributario sino la tenencia ilegítima de unos recursos percibidos como consecuencia de impuestos que recaen sobre terceros que, por otra parte, pueden constituir el fundamento de un crédito fiscal en forma de deducción o devolución a favor de quienes soportan la repercusión o la retención. Luego, también en este caso, la consecuencia del incumplimiento del deber de declarar los actos de repercusión o de retención practicados, más que una elusión de la contribución tributaria de la persona o entidad repercutidora o retenedora, lo que supone es una detracción indirecta de los recursos tributarios aportados por otros contribuyentes<sup>34</sup>.

Por el contrario, en el tercer caso, la elusión de un impuesto propio incide únicamente en la capacidad económica de la persona o entidad obligada a satisfacerlo y, si bien supone una merma de la recaudación tributaria prevista, en sí misma no constituye un acto de despatrimonialización de la Hacienda Pública (pues el derecho de crédito ha nacido con la realización del hecho imponible aunque permanezca ilíquido) sino únicamente un acto que dificulta o demora la efectiva percepción de un ingreso de derecho público. Luego, desde el momento en que se reconoce voluntariamente el derecho de crédito mediante una autoliquidación extemporánea, se restablece el contenido esencial de la relación tributaria, quedando únicamente pendiente el cumplimiento de la obligación de pago.

Dicho de otro modo, si definimos como «contribuyente» a quien contribuye al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica, podríamos definir como «no contribuyente» a quien no cumple con dicha obligación, de modo que si bien mantiene la disponibilidad de unos recursos económicos que por ministerio de la ley debieron ser ingresados en el Tesoro Público, no queda liberado de su débito salvo en caso de prescripción. Sin embargo, dicha actuación, manifiestamente insolidaria y que merece un reproche jurídico en forma de sanción, no agota las posiciones que una determinada persona o entidad puede asumir respecto al flujo financiero público, pues cabría una tercera categoría subjetiva como es la del «detrayente», considerado como aquel que, no solo no efectúa aportación alguna al sostenimiento de los gastos públicos, sino que se aprovecha del procedimiento de aplicación de los tributos para sustraer del sistema tributario recursos aportados por otros contribuyentes<sup>35</sup> o para apropiarse de los que le han sido entregados en razón de su función<sup>36</sup>.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la regularización tributaria con efectos sobre la responsabilidad penal sería aquella que en mayor medida restablezca el estado de cosas existente antes del incumplimiento tributario consumado, de modo que en aquellos casos en

---

acuerdo que constituye el acto de disposición causante del perjuicio para la Hacienda Pública. Nada se opone, pues, a la calificación de los hechos como delito de estafa, por lo que la decisión de la Audiencia, desde esa perspectiva, es correcta».

<sup>34</sup> En este caso el comportamiento seguido por el retenedor que no ingresa los impuestos retenidos coincide con el hecho típico de la apropiación indebida (art. 252 CP). Por ello, antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de mayo de 1991 sostenía que: «[...] Una reiterada doctrina jurisprudencial (...) ha venido declarando que pueden incardinarse en el delito de apropiación indebida aquellos supuestos en que producidas las retenciones correspondientes a pagos fiscales o de seguridad social no se haga efectivo su ingreso en los organismos correspondientes, con base en la concurrencia de la figura *constitutum possessorium* [...]».

<sup>35</sup> Pensemos en las tramas de fraude en el IVA intracomunitario que tienen por objeto aparentar la existencia de un derecho a obtener una devolución tributaria en el Estado de origen.

<sup>36</sup> Pensemos en las cuotas de IVA efectivamente repercutidas no declaradas (ni ingresadas) o en las retenciones del IRPF aplicadas sobre las retribuciones del personal no declaradas (ni ingresadas) pero que son objeto de la correspondiente deducción de la cuota por parte del trabajador.



los que la acción u omisión haya supuesto un enriquecimiento injusto del sujeto infractor en detrimento directo de la Hacienda Pública, no puede considerarse regularizada su situación tributaria hasta que se repare el daño causado y, en consecuencia, se produzca el ingreso de la devolución indebidamente percibida o de las cuotas tributarias repercutidas o retenidas a terceros<sup>37</sup>. Por el contrario, cuando la defraudación consiste en eludir el pago de un impuesto propio, desde la perspectiva patrimonial, el reconocimiento voluntario de la cuota devengada pone de manifiesto la existencia de un derecho de crédito líquido, vencido y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente o, en su caso, iniciar el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Luego, si para el legislador tributario no resulta indispensable el ingreso simultáneo de la deuda extemporáneamente reconocida para considerar regularizada la situación tributaria, no vemos razón para, en determinados supuestos, negarle efectos eximentes de la responsabilidad penal a una declaración extemporánea acompañada de una solicitud de aplazamiento del pago debidamente garantizado<sup>38</sup>.

En definitiva, para valorar si el pago de la cuota resultante de una declaración-liquidación extemporánea de importe superior a 120.000 forma parte o no del comportamiento post-delictivo del contribuyente con efecto eximente de responsabilidad penal, es necesario establecer si dicha actuación de contenido patrimonial constituye la única forma de reestablecer la situación originada con la acción u omisión que constituye el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública que se imputa a la persona o entidad que practica la regularización.

De todos modos, debemos significar que los efectos jurídicos del pago extemporáneo de la cuota defraudada no se agotan en el estudio de su necesaria vinculación con la regularización del deber de declarar el hecho imponible, pues incluso en aquellos supuestos en los que, por razones formales o temporales, una declaración-liquidación presentada fuera de plazo no sea apta para producir sus efectos eximentes de la responsabilidad penal, en los apartados siguientes veremos en qué medida el ingreso total o parcial de la deuda tributaria, realizado con posterioridad a la comisión del hecho punible, puede afectar significativamente a la responsabilidad civil y a la cuantificación de la pena a imponer a quien resulte condenado como autor de un delito contra la Hacienda Pública.

## 2.2. El elemento formal: el cauce para practicar la regularización

Uno de los aspectos más ambiguos de la redacción del artículo 305.4 del Código Penal es el que se refiere al modo en que debe realizarse una regularización para que produzca efectos sobre la responsabilidad penal del obligado tributario. Por ello, no es extraño que la doctrina se interrogue acerca de si es necesaria la presentación de una declaración-liquidación extemporánea en los términos en que viene

<sup>37</sup> En un sentido semejante se pronuncian BAJO y BACIGALUPO cuando indican que: «Es de lamentar que el legislador no haya previsto los requisitos de la regularización. Son diversas las interpretaciones que permite el texto legal al respecto, pero entendemos que el único requisito exigible es la presentación de una declaración complementaria, poniendo en conocimiento de la Administración el reconocimiento de la deuda tributaria impagada, salvo en los supuestos de devoluciones o disfrute de ventajas indebidas, en las que también se debe requerir la devolución de las sumas recibidas o disfrutadas con los intereses que correspondan». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Derecho Penal Económico*, cit., pág. 265.

<sup>38</sup> Por la jurisprudencia menor, en alguna ocasión se ha aceptado efectos a la regularización con pago aplazado [SAP Asturias de 18 de mayo de 2004 y SAP Madrid de 7 de junio de 2005 (NFJ024904)].

definida en el artículo 27.1 de la LGT<sup>39</sup>, o bien, si la regularización eximente de pena puede materializarse por cauces formales distintos a los establecidos en las normas de gestión del impuesto cuyo pago se ha eludido<sup>40</sup>.

Respecto a esta cuestión, y siguiendo con el planteamiento que venimos manteniendo, consideramos que la forma en que se manifiesta la conducta post-delictiva de quien ha cometido una defraudación tributaria constituye un elemento fundamental para analizar los efectos jurídicos de la regularización. Por ello, desde una perspectiva formal, la interpretación de la norma penal admitiría distinguir dos tipos de regularización: a) La realizada de conformidad con la normativa tributaria; y b) la realizada mediante cualquier otro procedimiento, administrativo o judicial, de cuyo contenido se evidencie la voluntad regularizadora del contribuyente.

El contribuyente que, mediante la presentación de una declaración tributaria<sup>41</sup>, reconoce la realización de un hecho imponible no declarado (o declarado de forma inexacta o incompleta) es indiscutible que realiza una regularización «tributaria» que, en su caso, puede producir efectos eximentes sobre la posible responsabilidad penal derivada del incumplimiento que reconoce. Por el contrario, cuando dicho reconocimiento se realiza al margen de los procedimientos tributarios, independientemente de los posibles efectos que pudiere producir sobre la responsabilidad penal de quien la realiza, en ningún caso producirá efectos sobre las obligaciones tributarias. Luego, para distinguir esta conducta de la anterior nos referiremos a ella como una regularización tributaria «impropiata».

Planteada la cuestión en estos términos, si atribuimos la condición de regularización tributaria a toda declaración presentada ante la Administración tributaria por la que un sujeto pasivo rectifica, subsana o corrige un comportamiento irregular sin que medie requerimiento previo o intimación, cabría diferenciar, de una parte, entre la regularización formal y la regularización informal; y, de otra, entre la regularización completa y la incompleta (o parcial).

Con carácter general, podemos considerar que una regularización tributaria es *formal* cuando se lleva a cabo siguiendo el procedimiento legal y reglamentariamente establecido para ello<sup>42</sup>. Por

<sup>39</sup> En este sentido puede resultar significativo el dato de que durante la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en el Senado se rechazó una enmienda que pretendía introducir en el texto del artículo 305.4 del Proyecto de Ley la indicación en el sentido de que por parte de quien regulariza: «[se] presente declaraciones completas y veraces que contengan todos los elementos del hecho imponible [y también] el origen de las rentas y patrimonios que se afloren [...]». BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, 13-12-1994, pág. 13 y ss., Enmienda núm. 3.

<sup>40</sup> Profundizando en su postura antiformalista QUERALT sostiene que: «[...] la regularización no puede más que consistir, medie pago de la deuda o no, en el afloramiento veraz de lo que hasta ese momento había sido opaco para las Tesorerías públicas. Este afloramiento puede llevarse a cabo mediante la correspondiente declaración complementaria y su consiguiente abono con o sin solicitud de aplazamiento o condonación total o parcial. Ni que decir tiene que este afloramiento no hay que llevarlo a cabo en formulario oficial alguno, de modo que la ausencia de formulario fue causa de no anulación de los efectos extintores de la responsabilidad criminal [...]». QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 185.

<sup>41</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 119.1 de la LGT tiene la consideración de «declaración tributaria» todo documento presentado ante la Administración donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Por su parte el artículo 120.1 de la LGT dispone que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o compensar.

<sup>42</sup> Según el artículo 98.3 de la LGT, desarrollado por el artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desa-



el contrario, la regularización tributaria será *informal* cuando, mediante un cauce procedimental distinto al reglamentariamente previsto, se consiga el mismo resultado –en este caso, el ingreso de la deuda tributaria inicialmente no satisfecha– pero el sujeto pasivo no se ajuste a las formalidades por las que se rige la regularización tributaria <sup>43</sup>.

En este mismo sentido, una regularización tributaria será *completa* cuando en la declaración-liquidación que se presenta extemporáneamente el obligado tributario incluya la totalidad de los elementos del hecho imponible no declarado o inexactamente declarado dentro del plazo reglamentariamente establecido para ello. Por el contrario, una regularización tributaria será *incompleta* o parcial cuando la rectificación o ampliación de la declaración-liquidación inicialmente presentada no incluya la totalidad de los elementos del hecho imponible realizado.

#### a) La regularización tributaria formal y completa

La regularización tributaria formal y completa es aquella que consiste en la presentación de una declaración-liquidación complementaria en la que se identifica el impuesto y periodo que constituye su objeto, se declara la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, se liquida adecuadamente la cuota devengada y se efectúa el ingreso resultante de la autoliquidación. En este caso, la conducta del contribuyente se ajusta perfectamente a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LGT cuyo precedente inmediato es el artículo 61.3 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio <sup>44</sup>. Luego, sin perjuicio de lo que se dirá más adelante respecto al momento en que dicha regularización se practica, se trata de una actuación que no solo exime al contribuyente de su eventual responsabilidad penal en caso de que la cuota supere los 120.000 euros, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 179.3 de la LGT, constituye también una causa legal de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria.

#### b) La regularización tributaria informal

A diferencia de la anterior, la regularización tributaria informal consiste en la inclusión deliberada en una declaración-liquidación de elementos (bases imponibles, cuotas devengadas, cantidades retenidas, etc.) correspondientes a un periodo de liquidación anterior o posterior, cuando dicha

---

rollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP), la Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en los que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. Tanto es así que en la Orden EHA/3455/2007, de 23 de noviembre, modificada por la disposición final segunda de la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, se contienen las normas sobre presentación telemática de varios modelos de declaraciones y autoliquidaciones.

<sup>43</sup> Según el artículo 198.1 de la LGT constituye infracción tributaria leve, sancionable con multa pecuniaria fija de 200 euros, no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

<sup>44</sup> En este sentido, según la Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2002: «Con la presentación extemporánea de la declaración-liquidación por el periodo de liquidación correspondiente se pretende que se ponga en conocimiento de la Administración la voluntad clara y expresa del sujeto pasivo de apartarse de la infracción, permitiendo al Erario Público resarcirse por los perjuicios derivados de la dilación en el pago. Por ello, se excluye la sanción que en otro caso será procedente, y se establecen los recargos que la ley gradúa en función del retraso».

circunstancia no viene amparada por una causa o circunstancia expresamente contemplada en la ley del impuesto o tenga su origen en un error del sujeto pasivo. Se trata de una especie de camuflaje formal mediante el cual el contribuyente, al tiempo que corrige los efectos materiales de la irregularidad cometida, oculta que está regularizando un determinado tributo y periodo con el propósito de eludir la aplicación del recargo correspondiente <sup>45</sup>.

Mediante lo dispuesto en los artículos 27.4 y 191.6 de la vigente LGT <sup>46</sup>, el legislador configura un régimen especial para la regularización informal, en virtud del cual únicamente se atribuye la condición de regularización eximente de la sanción tributaria a la declaración-liquidación extemporánea en la que se indica el impuesto y periodo que se rectifica, y que contiene exclusivamente datos relativos a dicho periodo. Sin embargo, para diferenciar el reproche legal que merece esta actuación del contribuyente –que, pese a todo, efectúa el ingreso de la cuota tributaria–, del que se aplica cuando la irregularidad formal va acompañada de una ausencia de ingreso, se tipifica como un supuesto de infracción leve independientemente de cuál sea el importe de las cuotas que resulten indebidamente liquidadas <sup>47</sup>.

Por consiguiente, desde la perspectiva tributaria la regularización informal no es propiamente una regularización. Sin embargo, desde la perspectiva penal dicha matización no parece que resulte aplicable para negarle el efecto eximente de sanción, entre otras razones porque, según la regla contenida en el artículo 305.2 del Código Penal, a los efectos de determinar la cuantía que constituye el elemento cuantitativo del tipo delictivo, establece que: «[...] si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural».

Es decir, si bien es cierto que formalmente, y tomando cada uno de los periodos de liquidación como compartimentos estancos, cabría considerar cometido un delito contra la Hacienda Pública cuando en un determinado periodo de liquidación la cuota defraudada supera los 120.000 euros, no lo es menos que, desde la perspectiva material, resulta, como mínimo, objetable afirmar que el sujeto pasivo ha defraudado a la Hacienda Pública unas cuotas devengadas que, adoptando la anualidad como referencia temporal, voluntariamente ha ingresado al incluirlas en un periodo de liquidación anterior o posterior al que reglamentariamente corresponde. Por consiguiente, respecto a los impuestos en los

<sup>45</sup> Se trata de un comportamiento relativamente frecuente en la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido que, bajo la denominación de *decalaje de cuotas*, consiste en presentar las autoliquidaciones de los primeros tres trimestres con cuotas prácticamente insignificantes, para incluir en la autoliquidación del cuarto trimestre o en la recapitulativa anual las cuotas devengadas a lo largo de todo el año natural. Respecto a su tratamiento según la anterior redacción de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J.: «El decalaje de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido», en revista *El Fisco*, núm. 90, 2003, págs. 5-20.

<sup>46</sup> Según lo indicado en el artículo 191.6 de la LGT dicho comportamiento consiste en: «[...] la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir con los requisitos establecidos en apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.»

<sup>47</sup> Desde el punto de vista de la sanción efectiva (dando por anticipada la conformidad y considerando que se habrá efectuado el pago de las cuotas), la multa pecuniaria a imponer al sujeto infractor será del 26,25 por 100 del importe indebidamente regularizado. Es decir, si lo comparamos con el importe máximo del recargo por presentación extemporánea (20% si ya han transcurrido más de 12 meses), se pone de manifiesto que dicha actuación se sitúa en un término intermedio entre la regularización y el incumplimiento.

que para su gestión se definen periodos de liquidación inferiores al año natural<sup>48</sup>, a efectos penales, resultaría admisible la regularización realizada mediante una autoliquidación correspondiente a un periodo distinto de aquel en el que se entiende cometido un delito contra la Hacienda Pública<sup>49</sup>.

No obstante lo anterior, para atribuir efectos eximentes a esta modalidad de regularización es razonable exigir que exista una correspondencia total y absoluta (en términos objetivos y cuantitativos) respecto a las cuotas devengadas a lo largo del periodo impositivo. Es decir, el resultado final acumulado deberá coincidir con la suma de las cuotas devengadas y declaradas en cada uno de los periodos de liquidación de un mismo ejercicio fiscal. Si se cumplen estas circunstancias, podría llegar a entenderse que el sujeto pasivo no ha intentado eludir el pago del impuesto sino únicamente beneficiarse de un efecto financiero pero sin asumir el coste adicional –en forma de recargo– que, de haber procedido a practicar una regularización formalmente correcta, hubiera debido soportar. Por el contrario, si no se cumplen estas condiciones mínimas difícilmente puede aceptarse la eficacia penal de una regularización informal, entre otras razones porque sería tanto como reconocer que el contribuyente puede discrecionalmente decidir en qué momento cumple con sus obligaciones tributarias.

En definitiva, a nuestro modo de ver, la regularización tributaria informal, en la medida en que no cumple con lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT, no exime de la sanción tributaria específicamente establecida para impedir esta práctica irregular en la liquidación de determinados impuestos, pero sí que podría llegar a enervar la responsabilidad penal del obligado tributario cuando la cuota regularizada excede de 120.000 euros.

### c) *La regularización tributaria parcial*

Como no podría ser de otro modo, la regularización tributaria parcial es aquella practicada mediante una declaración-liquidación extemporánea que no incluye la totalidad de los datos y elementos cuantitativos o cualitativos del hecho imponible realizado.

Desde la perspectiva tributaria, cuando la regularización se realiza con sujeción a lo indicado en el artículo 27.4 de la LGT, la fracción de cuota a ingresar resultante de la misma disfruta de la exención de responsabilidad por infracción tributaria, y el ingreso que pueda realizarse tiene el carácter de pago a cuenta. Respecto al resto de cuota que pueda liquidar la Administración tributaria se aplicará el régimen general, incluido el sancionador tributario cuando proceda. Desde la perspectiva penal, la doctrina se muestra dividida respecto a los efectos que puede producir una regularización

<sup>48</sup> Este criterio de cómputo anual de la cuota defraudada a efectos penales contrasta con la doctrina del TEAC [Resolución de 26 de enero de 2010 (NFJ038028) y Resolución de 29 de junio de 2010 (NFJ038869)] en el sentido de considerar inaceptables las liquidaciones dictadas por los órganos de la Administración tributaria en las que se regularizan cuotas de IVA (o retenciones) tomando como referencia el año natural en lugar del periodo impositivo trimestral o mensual que, en cada caso, proceda.

<sup>49</sup> En el mismo sentido se pronuncia SABADELL CARNICERO, al señalar que: «[...] no parece que la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal excluya la denominada "regularización encubierta" entendida como el ingreso realizado fuera de plazo sin requerimiento previo pero sin la presentación de declaración en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los periodos y tributos que correspondan». SABADELL CARNICERO, C.: «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en AA.VV., *Delito Fiscal*, Valencia, 2009, pág. 205.

parcial que minore la cuota inicialmente defraudada por debajo de los 120.000 euros, pues si se admite su eficacia respecto a la aplicación de dicho límite cuantitativo<sup>50</sup>, bastaría con ajustar el resultado de la declaración-liquidación complementaria para evitar la sanción penal, dejando el importe pendiente de regularizar a resultas de la actuación administrativa ulterior.

En general, la mayoría de los autores se muestran contrarios a reconocer efectos eximentes a esta estrategia regularizadora, entre otras razones porque pone de manifiesto que no se trata de una actuación espontánea con voluntad reparadora sino claramente destinada a minimizar el reproche jurídico al menor coste económico posible<sup>51</sup>. En el mismo sentido se pronuncian los tribunales que no aceptan que se utilice el mecanismo de la regularización para efectuar un ajuste a posteriori que sitúe su importe por debajo de dicho límite con la única finalidad de eludir la pena privativa de libertad<sup>52</sup>. Por ello, respecto a esta cuestión, cabría concluir que el límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal no actúa como una franquicia de la que el obligado tributario puede disponer para decidir la naturaleza de la sanción aplicable sino que, referido al momento de la comisión del delito, determina la gravedad de la defraudación consumada sin que se admita una revisión a posteriori en función del comportamiento post-delictivo del defraudador.

De todos modos, este debate acerca del límite cuantitativo de punibilidad no agota las cuestiones derivadas de la práctica de una regularización incompleta pues, considerando que se trata de una actuación unilateral del contribuyente, para atribuirle el carácter de *parcial* se requiere una actuación posterior de la Administración tributaria que ponga de manifiesto la existencia de hechos con trascendencia tributaria que no fueron incluidos en ninguna de las declaraciones-liquidaciones (la inicial y la complementaria) presentadas por el obligado tributario. Dicho de otro modo, para decidir si la regularización es adecuada para enervar la aplicación de la sanción penal, el juez deberá de contrastar el fundamento fáctico y jurídico de la liquidación presentada por el contribuyente con la motivación del informe-liquidación aportado por la Administración<sup>53</sup>. Solo en el caso de que se admita

<sup>50</sup> APARICIO PÉREZ sostiene que «[...] si el sujeto pasivo, en el momento adecuado según el tipo, presenta una declaración que deja la cuota tributaria debida por debajo del límite de los 15 millones de pesetas, debe ser admitida y dejar que la responsabilidad pendiente se dilucide en el ámbito administrativo». APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pamplona, 1997, pág. 335.

<sup>51</sup> Según IGLESIAS RÍO, M.A.: «[...] no se pueda hablar de "regularización" –y por tanto no merece el beneficio de la impunidad– cuando el sujeto sustituye unos datos insuficientes por otros datos igualmente incompletos, aunque el balance final contribuya a una reducción cuantitativa (parcial) de la deuda fiscal». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.* pág. 283. Incluso un autor tan antiformalista como QUERALT, respecto a esta cuestión sostiene que: «[...] no vale la regularización de la regularización, salvo que se entienda que la regularización dolosamente incierta supone, a su vez, un nuevo delito fiscal, lo cual no parece desde luego sustentable. [...] la exención no puede llevarse al extremo de permitir regularizaciones indefinidas. Ello sería tanto como dejar la persecución de este tipo de delitos al libre albedrío del sujeto activo del mismo [...]». QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 184.

<sup>52</sup> En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 2 de junio de 2005 (NFJ022499) según la cual: «[...] la aplicación de la excusa absolutoria contemplada en el artículo 394.3.º del Código Penal de 1973, hoy artículo 305.4 del vigente Código Penal es a condición de que la indicada regularización sea completa, pues solo así podrá hablarse realmente de cumplimiento, aunque sea tardío, de las obligaciones tributarias desatendidas, de modo que solo podrá obtener perdón quien comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria. Una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces será ineficaz al fin que se analiza, como ocurrirá igualmente con la regularización parcial que busca rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite de 15.000.000 de pesetas, dejando así la ilicitud en sede administrativa.»

<sup>53</sup> La posible confrontación del resultado de la liquidación practicada por la Inspección y de la regularización efectuada por el contribuyente constituye un supuesto de cuestión prejudicial penal en la medida en que cada una de las partes del pro-

como probada la cuota defraudada establecida por la acusación, la regularización practicada por el obligado tributario tendrá el carácter de parcial. En caso contrario, se tratará de una regularización completa que, si se efectuó respetando los requisitos temporales establecidos en el artículo 305.4 del Código Penal, producirá el efecto eximente de la responsabilidad penal.

En este sentido, y a la luz del principio de proporcionalidad, incluso podría plantearse cuál debería ser la diferencia entre la liquidación administrativa y la del contribuyente para considerar que la regularización es parcial y, por consiguiente, negarle el efecto eximente. Es decir, si únicamente tomamos la referencia cuantitativa: ¿basta con una mínima discrepancia en la cuota (un euro) para inaplicar la norma de exención? A nuestro modo de ver, el elemento a considerar no será tanto el resultado económico de la liquidación administrativa como la trascendencia de los hechos delictivamente ocultados por el contribuyente, pues una diferencia relativamente pequeña en el importe liquidado puede obedecer tanto a un diferente método de cálculo como a una discrepancia de criterio jurídico<sup>54</sup>.

En definitiva, la regularización tributaria completa se ve favorecida por una presunción de idoneidad cuantitativa de la que carece una regularización respecto a la cual la Administración tributaria mantiene una discrepancia en cuanto al importe de la cuota a ingresar. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha regularización parcial no pueda producir efectos eximentes de la sanción penal si en el juicio se acredita suficientemente que la diferencia en el importe no obedece tanto a la ocultación maliciosa de elementos del hecho imponible como a criterios de aplicación de la norma tributaria. Por otra parte, incluso en caso de que se considere que la regularización, por no ser completa, no puede producir los efectos previstos en el artículo 305.4 del Código Penal no por ello carece de eficacia penal, pues como se verá a continuación, aunque no justifique la aplicación de la exención plena, una regularización parcial puede ser considerada como una circunstancia atenuante de la sanción penal y, de haberse realizado el ingreso de una parte de la deuda tributaria, reducirá también el importe de la responsabilidad civil derivada del delito.

#### d) *La regularización tributaria impropia*

Tal como venimos sosteniendo, la regularización tributaria realizada con sujeción a determinados requisitos formales y temporales produce los efectos eximentes de pena previstos en el artículo 305.4 del Código Penal. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades que puede adoptar un comportamiento post-delictivo para producir dicho efecto de impunidad sobrevenida, pues la norma penal no exige el cumplimiento de formalidad alguna para rectificar las irregularidades cometidas

---

ceso aporta su propia cuantificación de la deuda defraudada. Ante ello, caben dos posibilidades: o aplicar la regla del artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, de modo que sea el juez de lo penal quien determine cuál de las dos liquidaciones debe prevalecer, o bien que se aplique lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal a fin de que dicha cuestión sea resuelta por un juez del orden contencioso-administrativo. Aunque la práctica forense actual se decanta por la primera opción, a nuestro modo de ver, la discrepancia respecto al elemento cuantitativo de la regularización no constituye propiamente una cuestión *íntimamente ligada al hecho punible* (art. 3 LCrim) sino más bien determinante de la *culpabilidad o inocencia del imputado* (art. 4 LCrim), con lo que no es descartable que el imputado reclame que la determinación definitiva de la cuota la realice un juez especializado en la aplicación de las normas tributarias.

<sup>54</sup> En el mismo sentido IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.* pág. 273.

por un obligado tributario. Luego, en aquellos casos en los que, al margen de los procedimientos tributarios, se reconozca la elusión del pago de un tributo, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de devoluciones tributarias o el indebido disfrute de beneficios fiscales (todo ello por importe superior a 120.000 €), se cumple con el presupuesto de aplicación de la norma de exención de responsabilidad penal. Otra cosa distinta será establecer en qué casos y bajo qué circunstancias podrá realizarse lo que, a efectos expositivos, hemos convenido en denominar como una regularización tributaria *impropia*.

Sea como fuere, lo que parece indiscutible es que dicha actuación no producirá efecto tributario alguno, ni sustantivo ni procedimental. Por consiguiente, no afectará al deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ni al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Fiscal. Solo el juez, en el momento de dictar la resolución, podrá valorar si dicha actuación post-delictiva reúne los requisitos necesarios para eximir total o parcialmente de la sanción penal a los responsables de la defraudación tributaria. Dicho de otro modo, la regularización realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación goza de una presunción de idoneidad formal de la que carece la regularización impropia, de modo que corresponderá al imputado probar que su actuación posterior a la comisión del delito responde a una efectiva y espontánea voluntad reparadora. Por ello, a nuestro modo de ver, cuando por las circunstancias de caso sea manifiesto que el cauce ordinario para regularizar es el establecido en las normas tributarias, resultará difícil de justificar la razón por la que no se observaron las formalidades previstas en la ley. Sin embargo, cuando los requisitos formales propios de los procedimientos tributarios constituyan un obstáculo a la práctica de la regularización, prevalecerá el aspecto material del comportamiento post-delictivo y el juez podrá reconocer efectos eximentes a toda actuación mediante la cual se pretenda restablecer los efectos del incumplimiento tributario que constituye el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública.

### 2.3. El elemento subjetivo: la persona legitimada para practicar la regularización

Para analizar el elemento subjetivo de la regularización es preciso considerar también la forma en que dicha regularización se realiza, pues si bien es cierto que la norma penal parece que atribuye dicha posibilidad únicamente al autor del delito, son muchas las situaciones en las que otras personas pueden estar legitimadas para practicar una regularización con efecto eximente de la responsabilidad penal.

En este sentido, el punto de partida debe ser la constatación de que una regularización tributaria en forma de declaración complementaria extemporánea únicamente puede realizarla el obligado tributario que, por su condición de sujeto pasivo, tiene el deber legal de presentar la declaración-liquidación correspondiente dentro del plazo establecido por las normas de gestión del impuesto del que se trate. Luego, siempre que coincida la condición de sujeto pasivo con la de presunto autor de la defraudación, la persona legitimada para regularizar será la misma para la norma tributaria que para la norma penal. Sin embargo, cuando por cualquier circunstancia no se produzca dicha coincidencia de condición subjetiva, o cuando en personas distintas concurren condiciones jurídicas diversas, se producirá una divergencia entre la legitimación tributaria y la legitimación penal para regularizar.



Si esto es así, se nos plantean dos posibles situaciones en las que la norma penal y la norma tributaria adoptan una perspectiva subjetiva diferente como son: a) De una parte, la defraudación tributaria cometida por una persona jurídica; b) Y, de otra, la defraudación tributaria cometida por una pluralidad de personas.

a) *La defraudación tributaria cometida por personas jurídicas*

Sin perjuicio de lo se dirá más adelante, en el ordenamiento jurídico español la responsabilidad penal por los hechos delictivos imputables a una persona jurídica se exige únicamente a la persona física que actúa en su nombre. Luego, cuando la defraudación tributaria presuntamente constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública trae causa del incumplimiento de los deberes fiscales de una sociedad<sup>55</sup>, el artículo 31 del Código Penal determina que la acción penal se dirija contra su administrador de hecho o de derecho, sin perjuicio de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 116 del Código Penal, la persona jurídica pueda ser declarada responsable civil (solidaria o subsidiaria) de los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, y considerando que las personas jurídicas son titulares de obligaciones tributarias propias, se advierte un contraste entre la legitimación para presentar una declaración-liquidación tributaria extemporánea (que únicamente se reconoce a la sociedad en su condición de sujeto pasivo del tributo) y la legitimación para efectuar una regularización con efecto eximente de la responsabilidad penal que, en principio, solo se reconoce al administrador en su condición de autor del delito. Esta disociación de la condición jurídica subjetiva será irrelevante cuando la persona física que ostentaba la condición legal de administrador en el momento de la comisión del delito mantenga dicha condición durante el periodo en el que puede practicarse la regularización, pues su poder de representación le faculta para, en nombre de la persona jurídica, presentar la declaración-liquidación que le exime a él de la responsabilidad penal<sup>56</sup>. Sin embargo, en aquellos casos en los que el administrador ha cesado en su función después de la comisión del delito o en los supuestos en los que la acción penal se dirija contra el administrador *de hecho*, si los titulares del órgano de administración social no se avienen a corregir las irregularidades tributarias cometidas por los anteriores gestores, las personas físicas que deben responder de los hechos delictivos ya consumados no disponen de legitimación (ni probablemente de la información necesaria) para practicar la regularización tributaria que les exima de la sanción penal.

En este caso, se producen las circunstancias que, conforme a lo indicado en el apartado anterior, justifican la admisión de una regularización impropia, en la medida en que la persona que la practica no puede utilizar los cauces previstos por las normas tributarias para poner en conocimien-

<sup>55</sup> Para no extender nuestro análisis más allá de los límites de este trabajo solo nos referiremos a la disociación subjetiva que se produce entre una sociedad mercantil y su administrador único, conscientes de que las posibilidades que ofrece nuestro ordenamiento jurídico son muy superiores.

<sup>56</sup> Así lo entiende también el Ministerio Fiscal en cuya Circular 4/1997 señala que: «Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquella en aplicación del artículo 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario, sin embargo, como quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuanto actúe en la regularización en representación de la persona jurídica.»

to de la Administración la existencia de un hecho imponible no declarado. Otra cosa distinta será establecer el modo de realizar dicha regularización, pues es evidente que el administrador cesado (y menos aún el *de hecho*) no puede presentar una autoliquidación en nombre de la sociedad. Por ello, pensamos que el instrumento a utilizar podría ser la denuncia pública (ya sea ante la propia Administración tributaria, ante el Ministerio Fiscal o ante el juzgado de guardia) siempre que consista en una adecuada exposición de los hechos, se asuma la participación en ellos (no puede ser anónima) y, a ser posible, vaya acompañada de elementos de prueba en los que sustenten su presentación<sup>57</sup>.

Con la novedosa introducción del artículo 31 bis en el Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, se abre un nuevo escenario de consecuencias todavía imprevisibles en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, pues la nueva norma penal no sustituye la persona física por la persona jurídica en la condición de autor del delito, sino que contempla la posible imputación de ambos<sup>58</sup>. Sin embargo, en lo que al comportamiento post-delictivo se refiere, si bien la reforma no afecta al texto del artículo 305.4 del Código Penal, introduce un régimen específico en el artículo 31 bis.4 del Código Penal de cuya literalidad podría concluirse que para las personas jurídicas no rige la norma de exención de la responsabilidad penal sino únicamente la norma de atenuación de la pena<sup>59</sup>.

Si confrontamos el comportamiento descrito en el apartado cuatro del artículo 31 bis del Código Penal con el previsto por el artículo 305.4 del Código Penal, advertiremos que uno y otro se refieren a una misma actuación post-delictiva consistente en reconocer la comisión de un delito y en reparar sus consecuencias dañosas. Luego, habida cuenta de que la norma especial inicia su redactado con el vocablo *solo*, podría entenderse que a las personas jurídicas les queda vedada la posibilidad de eximirse de responsabilidad penal mediante el instrumento de la regularización. Si a ello se añade que en el apartado tercero de esta misma norma se indica que las circunstancias que afectan a la culpabilidad de las personas que materialmente hayan realizado los hechos delictivos, no excluyen ni modifican la responsabilidad penal de las personas jurídicas por cuenta de quienes actuaron, incluso podría llegar a sostenerse que la regularización efectuada a título particular por el administrador que intervino en la defraudación no produce efectos eximentes en la sociedad que ostenta la condición de sujeto pasivo del tributo cuya elusión determinó la comisión del delito contra la Hacienda Pública.

<sup>57</sup> Según establece el artículo 114 de la LGT: «Mediante denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.»

<sup>58</sup> Según la disposición final séptima de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, la reforma del Código Penal entró en vigor el día 23 de diciembre de 2010. Luego, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria primera, y sin perjuicio de su aplicación retroactiva cuando resulte más favorable, cabe entender que, desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, resultará aplicable a la defraudación de cuotas tributarias devengadas a partir de dicha fecha. Si esto es así, considerando que la comprobación administrativa de los posibles hechos imposables realizados a partir del día 23 de diciembre de 2010 no se producirá hasta que concluya la comprobación de los periodos impositivos anteriores, es razonable pronosticar que, salvo supuestos puntuales, las denuncias administrativas de posibles delitos contra la Hacienda Pública a los que sea aplicable la reforma no se presentarán de manera inmediata. Por ello, la casuística jurisprudencial que permita ir resolviendo las distintas situaciones que, sin duda, se plantearán como consecuencia de la imputación penal de las personas jurídicas junto con las personas físicas, todavía se nos anuncia lejana en el tiempo.

<sup>59</sup> El apartado cuarto del artículo único de la Ley Orgánica 5/2010 añade el artículo 31 bis del Código Penal, en cuyo apartado 4, se indica que: «Solo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito, y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: [...]»



A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de la interpretación que a futuro realicen los jueces y tribunales de lo penal, consideramos que, en caso de conflicto de normas, debería prevalecer el principio de especialidad material respecto al principio de especialidad temporal. Es decir, la regularización es el comportamiento post-delictivo propio de los delitos contra la Hacienda Pública de modo que cualquier persona natural o jurídica susceptible de ser acusada de su comisión puede evitar la imposición de la pena mediante la presentación de una declaración-liquidación complementaria antes de que se active cualquiera de las causas de bloqueo establecidas en la propia norma de exención. Si esto es así, considerando que la regularización tributaria únicamente puede realizarla la persona jurídica, el comportamiento post-delictivo de la sociedad producirá efectos eximentes en la responsabilidad penal de la propia sociedad y del administrador. Cosa distinta de la anterior es confrontar las posibles circunstancias atenuantes que, con carácter general, puedan beneficiar a la persona física autora material de un delito contra la Hacienda Pública, con aquellas otras que, según la relación tasada del artículo 31 bis.4 del Código Penal, puedan aplicarse para reducir la pena a imponer a la persona jurídica por cuenta de quien se cometió la defraudación tributaria. En este caso, será el juez, en el momento de dictar sentencia, el que ajustará la sanción en función del comportamiento post-delictivo desarrollado por la sociedad o por el administrador, y que no necesariamente tendrán que coincidir.

En definitiva, considerando que, según lo expuesto en los apartados anteriores, el delito contra la Hacienda Pública trae causa del incumplimiento de una o varias obligaciones tributarias, la confesión, colaboración, reparación y prevención a la que se refieren los distintos apartados del artículo 31 bis.4 del Código Penal, nos sitúa fuera del ámbito de aplicación del artículo 305.4 del Código Penal para introducirnos en el análisis de los efectos que deben atribuirse a la regularización tributaria practicada con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras pero antes de que se inicie el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública.

#### *b) La defraudación cometida por una pluralidad de personas*

Cuando en la realización del hecho imponible del tributo o en la comisión del hecho delictivo interviene una pluralidad de personas, cabe interrogarse acerca de los efectos de su comportamiento post-delictivo pues, aunque del texto del artículo 305.4 del Código Penal no se desprende cuál debe ser el tratamiento aplicable en caso de una pluralidad de presuntos autores (ni tampoco respecto a los partícipes y colaboradores necesarios), la doctrina y la jurisprudencia suelen admitir que cualquier posible imputado en un delito contra la Hacienda Pública pueda efectuar una regularización que le exima de la responsabilidad penal <sup>60</sup>.

En este sentido, desde la perspectiva de la legitimación para efectuar la regularización, cabe distinguir entre las personas que, por su relación con el hecho imponible o con el hecho delictivo, tienen la condición penal de co-autores y la tributaria de sujetos pasivos, de las personas que, por su condición de terceros (*extraneus*), no disponen de legitimación para presentar una declaración tributaria en relación con el tributo cuya elusión determina la comisión de un delito contra la Hacienda

<sup>60</sup> En la Consulta 4/1997, de 4 de mayo, el Ministerio Fiscal considera que: «[...] la regularización no solo afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que estos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta.»

Pública. En el primer caso, al coincidir la legitimación tributaria y la penal, la regularización efectuada por cualquiera de ellos mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea (completa y veraz) producirá efectos eximentes respecto a todos los demás. Sin embargo, si dicha regularización no es completa, entendemos que los efectos de una posible atenuante de confesión o de reparación únicamente aprovecharán a la persona que reconozca su intervención en la comisión del hecho delictivo. Por el contrario, si se trata de partícipes o colaboradores que no disponen de legitimación para presentar una declaración tributaria, se produce una situación semejante a la descrita en el apartado anterior respecto al administrador cesado o al administrador de hecho. Por consiguiente, desde una perspectiva formal, la regularización que practiquen será impropia y únicamente aprovechará a quien la efectúe <sup>61</sup>.

En definitiva, desde una perspectiva subjetiva entendemos que la regularización tributaria solo puede efectuarla un obligado tributario legitimado a presentar una declaración-liquidación extemporánea, mientras que la regularización impropia la puede realizar cualquiera de las personas susceptibles de adoptar la condición de imputado en el proceso penal. Luego, si esto es así, en el primer caso afectará al deber de denunciar de los órganos de la Administración tributaria justificando que no se ejerza la acción penal respecto a ninguno de los posibles autores, mientras que en el segundo, deberá iniciarse el juicio correspondiente para que sea el juez de lo penal quien, en el momento de dictar sentencia, valore los efectos de dicha actuación respecto a quién practicó una regularización impropia y al resto de posibles responsables del delito.

#### 2.4. El elemento temporal: momento para practicar la regularización

Las denominadas «causas de bloqueo» de la regularización <sup>62</sup> constituyen su elemento temporal, en la medida en que la norma penal establece una especie de preclusión del efecto eximente asociada a determinadas actuaciones de los poderes públicos mediante las que se exterioriza el inicio de la persecución de la defraudación tributaria. Es decir, sin introducir explícitamente un elemento subjetivo en la conducta del defraudador, cuya valoración a buen seguro provocaría inseguridad jurídica, el legislador presume espontánea <sup>63</sup> y, por ello, merecedora de exención, la conducta post-delictiva

<sup>61</sup> Como dice QUERALT no admitir la regularización del tercero constituiría una discriminación sin base constitucional pues: «[...] el obligado tributario tendría la posibilidad de regularizar y, por tanto, verse libre de pena, mientras el *extraneus* (...) cuya conducta es accesoria, al no ser obligado tributario, nunca podría verse libre de pena, pues nunca podría regularizar [...]», QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 225. Este supuesto se lo plantea también el Ministerio Fiscal en la Consulta 4/1997 y concluye señalando que: «[...] como quiera que la regularización no se ha producido no es posible la aplicación de la excusa absolutoria [...], aunque a continuación considera que: «[...] si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá la atenuante análoga del artículo 21, número 6, en relación con el apartado 5.º del Código Penal, como muy cualificada [...]».

<sup>62</sup> Se trata de una expresión que no figura en la norma penal pero que ha sido acogida por la práctica totalidad de la doctrina y la jurisprudencia para referirse a las circunstancias que, según el artículo 305.4 del Código Penal, deben concurrir para atribuir efectos eximentes de pena a la regularización. Como explica IGLESIAS RÍO se trata de una noción importada del «efecto bloqueo» del Derecho Penal alemán (*Blokiertheffekt*). IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 353.

<sup>63</sup> Como dice IGLESIAS RÍO, M.A.: «En mi opinión, el concepto de "voluntariedad" se halla presente en la autodenuncia, puesto que podemos deducirlo implícitamente de una interpretación a sensu contrario de las cláusulas legales negativas del artículo 305.4 del Código Penal que bloquean la eficacia de la autorregularización, ya que, en definitiva, no son sino expresión de supuestos legislativos de involuntariedad». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 293.

desarrollada por el obligado tributario antes de tener conocimiento *formal*<sup>64</sup> de la existencia de un procedimiento administrativo o judicial cuyo objeto sea precisamente verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya elusión determina la comisión del delito.

Si esto es así, la determinación de los efectos jurídicos de una regularización según el momento en que se realiza constituye una cuestión susceptible de valoración por parte de la Administración denunciante, del Ministerio Fiscal y, sobre todo, del órgano judicial que conozca del caso. Es decir, a nuestro modo de ver, la enumeración de situaciones que efectúa el legislador penal para restringir la aplicación de la norma de exención constituye una referencia legal para valorar la conducta post-delictiva del obligado tributario, de modo que la regularización realizada con anterioridad a cualquiera de ellas permite presumir que es espontánea. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha presunción opere en sentido contrario pues, tratándose del enjuiciamiento de una conducta susceptible de ser sancionada con pena privativa de libertad, el principio constitucional a la presunción de inocencia impide una aplicación automática y objetiva de las normas sancionadoras, incluida la comprendida en el artículo 305.4 del Código Penal.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la presunción que favorece a todo ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi* del Estado no solo comprende el elemento subjetivo del tipo sino también cualquier otro aspecto del delito en el que deba valorarse el comportamiento seguido por la persona contra quien se dirige la acción penal. Por consiguiente, para determinar la espontaneidad de una regularización entrarían en juego dos presunciones: la legal y la constitucional. Si de la primera no es posible concluir que el comportamiento post-delictivo del obligado tributario contiene el elemento subjetivo que justifica la aplicación de la exención penal, la concurrencia de dicha circunstancia podrá (y deberá) ser probada por la parte que la invoca, y valorada por el juez en el momento de dictar la resolución.

En definitiva, la presunción de espontaneidad favorece al obligado tributario que realiza la regularización antes de que se inicie un procedimiento administrativo o judicial que tenga por objeto comprobar su actuación respecto a un tributo y periodo determinado, y dicha presunción no admite prueba en contrario por parte de la acusación<sup>65</sup>. Pero, si la regularización se realiza en un momento posterior, dicha presunción no le perjudica pues en todo caso la presunción de inocencia le ofrece la posibilidad de probar que en el momento de presentar la declaración complementaria no tenía conocimiento del inicio de las actuaciones administrativas o judiciales<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 29 de septiembre de 2000 (NFJ009807) en la que se acepta la eficacia eximente de una regularización realizada el mismo día en que se recibe la notificación formal del inicio de las diligencias previas en un supuesto en el que la denuncia administrativa no se produjo en el marco de un procedimiento administrativo de comprobación sino directamente ante el Ministerio Fiscal.

<sup>65</sup> Pensemos, por ejemplo, en el caso del obligado tributario que, al tener conocimiento no formal del inicio de una comprobación (medios de comunicación, otros obligados tributarios del mismo entorno, etc.), regulariza su situación tributaria antes de recibir la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras. Este comportamiento no puede considerarse «espontáneo» ni constituye un «arrepentimiento» sino que responde a un evidente interés de minimizar las consecuencias de la irregularidad tributaria cometida ante la inminencia de la actuación de los poderes públicos. Sin embargo, en la medida en que, desde una perspectiva temporal, se cumple con lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal, difícilmente la acusación podrá reclamar al juez que no aplique la exención de pena aun aportando prueba de que la regularización fue «interesada».

<sup>66</sup> Pensemos, por ejemplo, en un obligado tributario que se encuentra ausente de territorio español respecto al cual se inician actuaciones inspectoras mediante publicación de la comunicación de inicio, estableciéndose la cuota presuntamente

Por todo lo expuesto hasta ahora, persuadidos de que la inagotable casuística que se produce impide elaborar un concepto uniforme que explique la naturaleza jurídica de la regularización, a continuación analizaremos sistemáticamente sus efectos jurídicos según el momento en que se realiza a fin de distinguir con la mayor precisión posible: a) De una parte, sus consecuencias tributarias de sus consecuencias penales; b) Y, de otra, las diversas figuras que pueden explicar los efectos jurídicos del comportamiento post-delictivo del defraudador.

### 3. EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN SOBRE EL DEBER DE DENUNCIAR LA COMISIÓN DE UNA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Una vez analizados los elementos de la regularización tributaria, para estudiar sus efectos sobre la responsabilidad personal y patrimonial del autor de un delito contra la Hacienda Pública, debemos insistir en que se trata de una actuación unilateral que puede realizarse en cualquier momento sin que exista norma (ni penal ni tributaria) que lo impida, y sea cual sea el estado de las actuaciones que los poderes públicos desarrollen para descubrir y, en su caso, sancionar una defraudación delictiva. Más aún, será el propio contribuyente quien decida la forma y el contenido de la regularización que efectúa. Otra cosa será establecer, de una parte, las consecuencias que una declaración-liquidación extemporánea producirá en los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) que tienen por objeto comprobar, liquidar y, en su caso, sancionar el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales nacidas de la realización de un hecho imponible, y, de otra, su incidencia sobre la responsabilidad penal (y civil) a la que debe hacer frente quien comete un delito contra la Hacienda Pública.

En lo que se refiere a los efectos de la regularización sobre los procedimientos tributarios podemos diferenciar: en primer lugar, los supuestos en los que procede liquidar el recargo previsto en el artículo 27.4 de la LGT, de aquellos en los que lo que corresponde es imponer una sanción tributaria por entenderse cometida la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la LGT; y, en segundo lugar, los efectos derivados de la falta de ingreso de la cuota liquidada extemporáneamente. Además, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo del tributo defraudado es una sociedad, es necesario establecer también las circunstancias que deben concurrir para exigir el pago de la deuda tributaria al administrador de hecho o de derecho que actuó en su nombre e interés <sup>67</sup>.

En cuanto a los efectos penales de la regularización, y ante la indefinición conceptual de la norma que la regula <sup>68</sup>, la impunidad de una defraudación tributaria que ha sido adecuadamente corre-

---

defraudada mediante estimación indirecta. Es este caso, si regulariza en un momento posterior al inicio del procedimiento inspector pero anterior al inicio del procedimiento penal, su derecho constitucional a defenderse incluye la posibilidad de probar ante el juez que su actuación fue espontánea en la medida en que le era imposible tener conocimiento de la actuación administrativa.

<sup>67</sup> Según lo dispuesto en los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT, el administrador de hecho o de derecho puede ser declarado responsable tributario (solidario o subsidiario) de la deuda liquidada a la sociedad atendiendo a si fue el causante o colaboró activamente en la comisión de la infracción tributaria, o no realizó los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica.

<sup>68</sup> En este sentido resulta significativo que en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado por el Gobierno figurase una alusión a la excusa absolutoria que desapareció de la Exposición de Motivos de

gida antes de su descubrimiento por la autoridad administrativa o judicial podría explicarse utilizando diferentes figuras, aunque la posición mayoritaria de la doctrina y de la jurisprudencia<sup>69</sup> es la que considera que se trata de una excusa absoluta<sup>70</sup>.

Esta caracterización de la regularización adquiere todo su sentido cuando es un juez de lo penal quien, en el momento de dictar sentencia y pese a considerar que el hecho típico del delito contra la Hacienda Pública se ha consumado, considera que existe una actuación post-delictiva del autor del delito que justifica que no se le imponga la sanción penal<sup>71</sup>. Sin embargo, son diversos los autores que no comparten la inclusión de la eximente regulada en el artículo 305.4 del Código Penal en la categoría de las excusas absolutorias habida cuenta de que, en los tributos cuya gestión se realiza mediante autoliquidación, se trata de un comportamiento más cercano al desistimiento activo<sup>72</sup>.

A nuestro modo de ver, no se trataría tanto de asignar dogmáticamente una naturaleza jurídica única al comportamiento descrito en el artículo 305.4 del Código Penal como de establecer sus efectos según sea el contexto en el que se produzca. En otras palabras, si bien la figura de la excusa absoluta explica que no se imponga una pena privativa de libertad al autor de un delito consumado, no

la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio que, además, al dar nueva redacción al artículo 349.3 del anterior Código Penal, modificó la expresión «no se impondrán penas» por la de «Quedará exento de responsabilidad penal», que precisamente es la que figura en el artículo 305.4 del Código Penal vigente.

<sup>69</sup> Para la jurisprudencia el fundamento principal es la reparación del daño. En este sentido en la STS de 3 de abril de 2003 (NFJ016242) el Alto Tribunal señala que: «[...] lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de estas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que, aunque tardía, guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto.»

<sup>70</sup> En este sentido lo sintetiza APARICIO PÉREZ cuando señala que: «Si la infracción se ha producido efectivamente, nos encontramos en un momento postconsumatorio, en el que ya existe una acción típica antijurídica y culpable en la que el legislador ha considerado conveniente eliminar la punibilidad, lo que en principio se corresponde con la naturaleza de la excusa absoluta». APARICIO PÉREZ, J., *op. cit.*, pág. 309. De todos modos, incluso los autores que coinciden en la calificación dogmática de la regularización como excusa absoluta difieren en cuanto a su fundamento y, sobre todo, respeto a su alcance a terceros. Para unos autores, la impunidad del delito consumado tiene su fundamento en la valoración político-criminal del arrepentimiento por lo que únicamente puede alcanzar a quien la realiza. Para otros, la regularización excluye la antijuridicidad del hecho típico por satisfacción de la víctima de modo que alcanza también a terceros. Finalmente, también se plantea la posibilidad de que la regularización excluya la tipicidad penal del incumplimiento tributario.

<sup>71</sup> En este sentido, según advierte MIR PUIG, las excusas absolutorias son: «[...] circunstancias que impiden castigar a una determinada persona, pero que no excluyen la objetiva relevancia penal del hecho ni, por tanto, la punibilidad de otras personas que participen en él»; añadiendo a continuación que: «[...] puede sostenerse que no excluyendo ni el injusto penal ni tampoco la posibilidad de imputarlo al sujeto, no impiden la presencia de un "delito" sino, solo, excepcionalmente, el castigo del mismo cuando es cometido por una determinada persona». MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, 2008, págs. 142 a 145.

<sup>72</sup> No sería descabellado aplicar al *iter* temporal de una defraudación tributaria la figura de la tentativa acabada en los términos en los que la define MIR PUIG, de modo que la regularización realizada después de concluir el plazo ordinario de presentación de la autoliquidación pero antes de que se inicie la comprobación administrativa, constituya una modalidad del desistimiento activo entendido como: «[...] hacer algo que impida que la ejecución ya completada produzca el resultado». MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, cit., pág. 362. En este sentido, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO indican que: «[...] para nosotros la consumación se produce en el momento de la liquidación definitiva y, dado que este acto jurídico-tributario se produce –según cada tributo– en momentos dispares, puede ocurrir que los pagos realizados por el contribuyente constituyan en unos casos regularización del artículo 305.4 y, por tanto, excusa absoluta, y en otros, sea un auténtico desistimiento de la tentativa con todas las consecuencias que acarrea apreciar una u otra categoría dogmática». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO S.: *Derecho Penal Económico*, cit., pág. 261.

explica el efecto que la regularización realizada antes del inicio de las actuaciones inspectoras produce sobre el deber de denunciar que incumbe a la Administración tributaria, ni tampoco el efecto jurídico de la regularización voluntaria producida después de formalizada la denuncia administrativa pero antes de interpuesta la correspondiente querrela. Por otra parte, la figura de la excusa absolutoria no explica los efectos penológicos de una regularización voluntaria realizada una vez iniciado el proceso penal (pero antes de que se dicte la sentencia condenatoria), ni los efectos económicos de la sentencia condenatoria en lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de la comisión del delito.

Por ello, a continuación analizaremos los efectos que, sobre la responsabilidad penal, civil y tributaria del autor de un delito contra la Hacienda Pública, produce una regularización tributaria completa y veraz, según cual sea el estado de tramitación de los procedimientos administrativos o judiciales en el momento en que se realiza, diferenciando: a) En primer lugar, cuando la declaración-liquidación complementaria se presenta antes del inicio de las actuaciones inspectoras; b) En segundo lugar, cuando se presenta una vez iniciada la comprobación administrativa pero antes de la presentación de la querrela; b) Y, finalmente, cuando la regularización se efectúa una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

### 3.1. La regularización practicada antes de la presentación de la denuncia

Para la norma tributaria una regularización realizada antes de que se denuncie la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública incide, de una parte, en el deber de denunciar al que están sujetos los funcionarios y órganos de la Administración tributaria (art. 180 LGT) y, de otra, en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación de la deuda tributaria extemporáneamente liquidada (y en su caso ingresada). Por el contrario, para la norma penal, los efectos de la regularización parece que únicamente se proyectan sobre la punibilidad de la defraudación. Sin embargo, en uno y otro caso, las consecuencias jurídicas de la actuación extemporánea serán distintas según si se produce antes o después de notificado el inicio de un procedimiento tributario de comprobación <sup>73</sup>.

Dicho de otro modo, el arrepentimiento que subyace en el beneficio reconocido en la norma penal, solo se considera auténtico cuando se realiza de un modo voluntario. Por ello, cuando la autoliquidación mediante la que se reconoce una defraudación consumada se practica una vez notificado el inicio de un procedimiento administrativo que tiene por objeto comprobar la situación tributaria del contribuyente, resulta difícil atribuir a su actuación post-delictiva el carácter de espontánea <sup>74</sup>. No obstante lo anterior, considerando que la norma penal no exige acreditar la presencia del elemento subjetivo para atribuir

<sup>73</sup> En palabras de IGLESIAS RÍO, M.A.: «El requisito de la "notificación" en el fondo constituye la plasmación de una presunción de peligro de descubrimiento, pues la "notificación" de la "iniciación de actuaciones" se sitúa en un estado anticipado al efectivo descubrimiento del delito». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 363.

<sup>74</sup> Como dice APARICIO PÉREZ, J.: «En mi opinión, el requisito de espontaneidad debería haber marcado la solución de manera que no sería admisible toda aquella conducta en la que esta no se dé, bien porque el agente haya sido formalmente citado o bien por probarse que en algún momento anterior a la presentación de la declaración extemporánea haya tenido conocimiento de que se iban a iniciar actuaciones que le afecten, pues en ninguno de estos casos el comportamiento será espontáneo, sino que estará motivado por el deseo de eludir la responsabilidad en la que se ha incurrido. Naturalmente, la carga de la prueba corresponde a quien acusa». APARICIO PÉREZ, J., *op. cit.*, pág. 327.



efectos eximentes de pena a la regularización, como veremos a continuación, las diversas circunstancias que pueden afectar a un procedimiento tributario de comprobación o investigación, en algunos casos, harían técnicamente posible una regularización realizada después del inicio de las actuaciones inspectoras que, sin embargo, sea apta para enervar la responsabilidad penal del contribuyente.

### *3.1.1. La regularización tributaria realizada antes del inicio de las actuaciones administrativas de comprobación*

La presentación de una declaración-liquidación extemporánea, completa, veraz y formalmente ajustada a lo dispuesto en las normas tributarias, realizada antes de que se inicie la comprobación administrativa del tributo que se regulariza y de la que resulta una cuota a ingresar, es la actuación específicamente regulada en los artículos 27.4 y 179.3 de la LGT. Luego, en este caso, se liquidará el recargo establecido en el artículo 27.2 de la LGT y, de no efectuarse el ingreso de la deuda o solicitarse su aplazamiento o fraccionamiento (art. 65 LGT), se iniciará el periodo ejecutivo de recaudación [art. 161.1 b) LGT]. Cuando la cuota a ingresar resultante de dicha declaración-liquidación extemporánea supera los 120.000 euros, la cuestión a resolver no es tanto si la regularización efectuada exime de sanción penal al obligado tributario, como establecer si la Administración tributaria viene obligada a denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública que, al menos en su elemento objetivo, ha sido reconocido por el propio contribuyente.

Quienes mantengan que la regularización opera únicamente a modo de excusa absolutoria en virtud de la cual puede eximirse de sanción penal al autor de un delito contra la Hacienda Pública consumado, necesariamente responderán que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la Administración tributaria, al recibir la declaración-liquidación extemporánea, viene obligada a denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública ante el Ministerio Fiscal, que deberá presentar la correspondiente querrela, para que el juez instructor inicie las diligencias previas y decrete la apertura del juicio oral, a fin de que sea el juez competente para resolver el que valore si procede o no eximir al obligado tributario de la responsabilidad penal nacida en el momento de la comisión del delito <sup>75</sup>.

Esta conclusión, aunque irreprochable desde la perspectiva procesal, resulta difícil de sostener hasta sus últimas consecuencias, entre otras razones porque requiere el desarrollo de un sinfín de actuaciones administrativas y judiciales carentes de contenido efectivo cuya única finalidad es evidenciar que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública por el que no se sanciona al autor, todo lo cual constituye una clara violación de los principios de economía procesal y proporcionalidad, habida cuenta de que, al tiempo que se sujeta al autor de una defraudación regularizada a una innecesaria «pena de banquillo», entre tanto, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, queda en suspenso cualquier actuación administrativa (incluida la recaudatoria) hasta que el juez de lo penal dicte la resolución absolutoria.

Como contrapunto de la postura favorable a la denuncia de la defraudación regularizada, adquiere especial significación lo dispuesto en el artículo 191.1 de la LGT cuando, al describir el

<sup>75</sup> En ese sentido parece que apunta la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado.

comportamiento constitutivo de infracción tributaria, indica que la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo es sancionable: «[...] salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 [...]». Esta referencia explícita a la regularización, que no figuraba en el anterior artículo 79 a) de la LGT (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) y que también se advierte en el artículo 192.1 de la LGT, constituye un aspecto novedoso en la definición de la conducta punible en vía administrativa, pues convierte a la regularización espontánea en una circunstancia determinante de atipicidad sobrevenida que impide la iniciación del procedimiento sancionador tributario por inexistencia de hecho sancionable.

Luego, ante la opción seguida por el legislador tributario, en estos momentos no tendría demasiado sentido considerar que, al recibir una declaración-liquidación extemporánea, completa y veraz, de la que resulta una cuota a ingresar inferior a 120.000 euros, la Administración no puede iniciar un procedimiento sancionador pero que, si el importe de la cuota a ingresar supera dicha cuantía, para exonerar de responsabilidad penal al obligado tributario, es necesario iniciar un proceso judicial cuya única finalidad es obtener una sentencia absolutoria. Por ello, a nuestro modo de ver, considerando que el artículo 305 del Código Penal no deja de ser una norma penal en blanco <sup>76</sup>, no vemos inconveniente alguno en afirmar que la regularización tributaria realizada antes del inicio de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación enerva el deber de la Administración de denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública que, si bien se consumó formalmente cuando finalizó el plazo legal para presentar la autoliquidación, en el momento en que se tiene conocimiento de la *notitia criminis* la situación creada por el incumplimiento inicial de los deberes tributarios ya ha sido voluntariamente corregida por el propio contribuyente.

Otra cosa distinta acontecerá si, a la vista de la declaración-liquidación extemporánea, los órganos de la Administración consideran que no contiene la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, en cuyo caso, al tratarse de una regularización parcial vienen obligados a comprobar y, en su caso, a denunciar los hechos presuntamente delictivos ante el Ministerio Fiscal <sup>77</sup>.

<sup>76</sup> En este sentido, resulta particularmente oportuna la reciente posición del Tribunal Constitucional que en el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia de 4 de octubre de 2010 (NFJ040416), al examinar la incidencia del principio de legalidad penal respecto a los delitos contra la Hacienda Pública indica que: «[...] es necesario recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública del artículo 349 del Código Penal de 1973 (que se corresponde con el actual 305 del Código Penal de 1995) se configura como un "tipo penal en blanco" (STC 62/1997 de 7 de abril, FJ 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que "la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración en una norma distinta" (SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 7) en la que los términos de la norma penal se complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8). Y, a tal fin "ha de tenerse en cuenta, también que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada [...] de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito", de tal manera que, "dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a estos" (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8).»

<sup>77</sup> Respecto a la comprobación administrativa previa de la autoliquidación extemporánea de la que resultan cuotas tributarias superiores a 120.000 euros, mención especial merece la situación que se plantea en el Auto de 15 de junio de 2011 del Juzgado Central de Instrucción de la Audiencia Nacional en el que se admite a trámite una denuncia por delito contra la Hacienda Pública interpuesta después de efectuada la regularización tributaria en la que la Administración denunciante



### a) Con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación extemporánea realizada antes del inicio de los procedimientos de comprobación o investigación va acompañada del ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación (o de una solicitud de aplazamiento o de compensación a instancia de parte), cabe entender que el obligado tributario ha corregido voluntariamente todos los efectos derivados del incumplimiento tributario.

Es decir, su comportamiento post-delictivo es pleno en la medida en que la corrección se proyecta tanto en el deber de declarar el hecho imponible realizado como en el deber de efectuar el pago de la cuota tributaria devengada. Por consiguiente, ante dicha actuación de reparación integral, para la norma tributaria, la única consecuencia jurídica es la exigencia del recargo regulado en el artículo 27 de la LGT por la impuntualidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### b) Sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación extemporánea no va acompañada del ingreso de la cuota, únicamente puede entenderse regularizado el incumplimiento de la obligación tributaria consistente en declarar el hecho imponible y liquidar la deuda tributaria devengada. Luego, tratándose de un comportamiento post-delictivo distinto del anterior, es preciso analizar cuáles son sus efectos tanto tributarios como penales.

Desde la perspectiva tributaria, la consecuencia será que al recargo del artículo 27 de la LGT se le añade el del artículo 28 de la LGT (que se declaran expresamente compatibles por la ley) y el inicio inmediato del periodo ejecutivo para el cobro de la deuda liquidada y de los recargos. Sin embargo, desde la perspectiva penal, ya hemos comentado que existe una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de si para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal es requisito indispensable el ingreso de la cuota resultante de la autoliquidación extemporánea.

Respecto a esta cuestión, y desde una perspectiva sustantiva, en los apartados anteriores nos hemos posicionado a favor de considerar el ingreso de la deuda como un elemento más de la regularización eximente de pena pero no como una condición de aplicación de la norma penal. En consecuencia, en aquellos casos en los que el tributo eludido incide en la capacidad contributiva del propio obligado al pago, entendemos que el reconocimiento espontáneo del hecho imponible reali-

---

y el Ministerio Fiscal reconocen que, por la complejidad de los hechos declarados, no disponen de tiempo suficiente para comprobar la veracidad y la exactitud del contenido de las declaraciones presentadas antes de que se consume el plazo de prescripción de uno de los ejercicios afectados por la regularización. En este caso, el juez instructor ordena que, a efectos de valorar la concurrencia de los presupuestos de aplicación del artículo 305.4 del Código Penal, se efectúe una prueba pericial a cargo de funcionarios de la Inspección de los Tributos a fin de establecer si el contenido de las declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo se corresponde con aquel que debieran haber tenido en caso de presentarse dentro del plazo legalmente establecido. (**Nota del autor:** Por el indiscutible interés de las cuestiones que se suscitan en el auto citado, esta nota a pie de página no figuraba en el texto del trabajo presentado a finales del mes de abril de 2011 sino que se ha incluido con posterioridad a los efectos de su publicación).

zado podría ser suficiente para aceptar que se ha regularizado el estado de cosas alterado como consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación en plazo. Sin embargo, en aquellos casos en los que la defraudación consiste en dejar de ingresar cantidades retenidas o repercutidas a terceros, pensamos que el ingreso constituye un factor esencial para determinar si la actuación post-delictiva del obligado tributario obedece a una voluntad de regularizar su situación tributaria o simplemente se trata de una estrategia para eludir la sanción penal. De todos modos, desde una perspectiva procesal, aunque la falta de ingreso no signifique que, en determinadas circunstancias, no pueda eximirse de pena al obligado tributario que presenta una declaración-liquidación extemporánea completa y veraz, difícilmente podrá evitar que la Administración presente la denuncia y el Ministerio Fiscal la querrela por delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso corresponderá al imputado acreditar ante el juez de lo penal las razones por las que no efectuó el ingreso en el momento de presentar la declaración-liquidación extemporánea.

No obstante lo anterior, considerando que las circunstancias económicas del obligado tributario pueden variar, cabría interrogarse también acerca de cuál sería el efecto que produciría el ingreso de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea realizado en un momento posterior al de su presentación. Es decir, según el artículo 161 de la LGT, cuando el ingreso de la deuda resultante de una autoliquidación extemporánea no se produce en el mismo día de su presentación, automáticamente se inicia el periodo ejecutivo de recaudación. Sin embargo, esta simultaneidad entre la declaración y el ingreso no se exige en la norma penal cuyo principal interés será determinar si el reconocimiento del incumplimiento tributario se ha realizado antes o después de la imputación de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, si el ingreso de la cuota resultante de una declaración-liquidación extemporánea presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras se realizase antes de que, concluidos los trámites administrativos, se llegue a presentar la denuncia ante el Ministerio Fiscal, entendemos que, al igual que en el supuesto anterior, no procedería iniciar un procedimiento jurisdiccional con la única finalidad de justificar que no se imponga una sanción penal a un obligado tributario que ha regularizado totalmente su situación tributaria.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la primera causa de bloqueo que contiene el artículo 305.4 del Código Penal únicamente constituye una presunción de espontaneidad que se cumple con la presentación de la declaración-liquidación antes del inicio del procedimiento de comprobación, en la medida en que afecta a la obligación de poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible. En cuanto al ingreso de la cuota, pensamos que se trata de un acto distinto del anterior que debe ser valorado caso por caso y que, desde la perspectiva penal, no parece que la norma impida que se realice en un momento posterior al de la presentación de la declaración-liquidación complementaria pero, en todo caso, anterior al inicio del proceso penal.

### *3.1.2. La regularización tributaria realizada después del inicio de la comprobación administrativa*

Partiendo de que no existe norma alguna que impida que un contribuyente presente una autoliquidación con posterioridad al inicio de la actuación inspectora, a continuación trataremos de analizar los efectos que se derivan de una regularización de cuotas tributarias no ingresadas superiores a 120.000 euros efectuada en el curso de un procedimiento de comprobación.

Según la normativa tributaria, la regularización practicada una vez iniciadas las actuaciones inspectoras no excluye la imposición de sanciones tributarias. Por consiguiente, la autoliquidación presentada después de iniciarse un procedimiento de comprobación (y en particular el procedimiento inspector), al no provocar la atipicidad sobrevenida de la infracción consumada, no afecta a la potestad sancionadora de la Administración.

En el ámbito de la responsabilidad penal, del texto del artículo 305.4 del Código Penal podría extraerse una conclusión semejante. La primera de las causas de bloqueo establecidas por la norma penal convierte a la regularización realizada una vez iniciado el procedimiento inspector en un acto aparentemente irrelevante. Sin embargo, a nuestro modo de ver, dicha interpretación merece alguna matización, pues, como veremos a continuación, la presentación de una declaración-liquidación completa y veraz en el curso de un procedimiento de comprobación produce efectos jurídicos que, en determinadas circunstancias, pueden incluso llegar a eximir de responsabilidad penal al contribuyente que regulariza su situación tributaria al tener conocimiento de la actuación de la Administración tributaria.

Siguiendo con el razonamiento desarrollado en los apartados anteriores, la regularización realizada en un momento posterior al inicio de las actuaciones inspectoras no puede, en principio, considerarse voluntaria o espontánea, siempre que se acredite (o pueda presumirse) que el contribuyente conocía el inicio del procedimiento de comprobación. Luego, dicho comportamiento post-delictivo no debería recibir el mismo tratamiento jurídico que el descrito para el caso de que la regularización se realice antes de la actuación de los órganos de la Administración tributaria. Sin embargo, de ello no se sigue que la actuación unilateral del contribuyente no produzca efecto alguno en la determinación del alcance de su responsabilidad penal, pues el principio de igualdad impide que al obligado tributario que regulariza su situación tributaria se le aplique el mismo tratamiento que al defraudador que persiste en su voluntad de quebrantar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, y desde una perspectiva procesal, la principal cuestión a decidir es si iniciado un procedimiento administrativo de comprobación se recibe una declaración-liquidación de la que se desprenden cuotas superiores a 120.000 euros, pueden continuarse las actuaciones inspectoras o debe remitirse inmediatamente el expediente al Ministerio Fiscal.

A nuestro modo de ver, el sentido de la actuación del contribuyente, en principio, no debería alterar la posición procesal de la Administración tributaria que, antes de presentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, viene obligada a verificar no solo la existencia de indicios suficientes que pongan de manifiesto la posible realización de un hecho imponible no declarado (y, en su caso, que el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar puede superar el límite establecido en la norma penal), sino también del grado de culpabilidad imputable a quien presuntamente ha cometido una defraudación tributaria delictiva. Por ello, que sea el contribuyente quien reconozca el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, aunque refuerza la prueba del elemento objetivo del tipo penal, no significa que exonere a la Administración denunciante del deber de justificar, al menos indiciariamente, la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario <sup>78</sup>.

<sup>78</sup> En este sentido resulta ilustrativo el criterio sostenido en un informe del Fiscal General del Estado de 22 de mayo de 1995, según el cual: «[...] el paso del tanto de culpa es una denuncia cualificada por su emisor, por el modo de adquisición de la *notitia criminis* y por ir acompañada de los correspondientes testimonios», añadiendo más adelante que: «[...] la deci-

Dicho de otro modo, en aquellos casos en los que un obligado tributario que presentó una declaración completa y veraz dentro del plazo legalmente establecido de la que resulta una cuota que difiere en más de 120.000 euros respecto a la cuota resultante de una declaración-liquidación complementaria presentada una vez iniciado un procedimiento de comprobación <sup>79</sup>, en la medida en que la falta de ingreso no traiga causa de la ocultación del hecho imponible realizado, la regularización, aun realizada después del inicio de las actuaciones inspectoras, puede poner de manifiesto precisamente la ausencia de dolo en la decisión del contribuyente, en cuyo caso consideramos que por una discrepancia de tipo interpretativo, que afecta a la liquidación pero no a la declaración, no procedería presentar la denuncia por un delito contra la Hacienda Pública si no va acompañada de una prueba específica de la intención defraudadora del contribuyente.

#### a) Con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la regularización realizada en el curso de las actuaciones inspectoras va acompañada del ingreso de la cuota tributaria, incluso cuando, por las circunstancias del caso, proceda presentar la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal, el comportamiento post-delictivo del contribuyente afectará, no solo al contenido de la querrela que eventualmente decida interponerse, sino también a la resolución judicial que pueda dictarse una vez concluido el procedimiento penal.

Cuando la regularización es completa y ha ido acompañada de ingreso, la cuota defraudada coincidirá con la cuota autoliquidada por el contribuyente en cuyo caso no procederá ejercer la acción civil derivada del delito, pues el perjuicio económico habrá sido reparado en su integridad. Por otra parte, la presentación de la declaración-liquidación constituye un hecho susceptible de ser considerado una confesión a los efectos de aplicar la atenuante del artículo 21.4.<sup>a</sup> del Código Penal <sup>80</sup> y, en la medida en que la declaración-liquidación vaya acompañada de ingreso, se cumple también con lo dispuesto en el artículo 21.5.<sup>a</sup> del Código Penal para considerar aplicable la atenuante de reparación del daño.

En este escenario, en el que no existe contradicción entre la Administración y el contribuyente, desde la perspectiva procesal, la actuación post-delictiva, aun cuando no sea suficiente para evitar

---

sión de la Administración tributaria de remitir un expediente (...) no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de la cuota defraudada rebasa o no la cuantía legalmente establecida. El delito fiscal no es, sin más, una infracción tributaria por importe superior a 5.000.000 pts. La Administración tributaria tiene la obligación de dilucidar previamente en sede administrativa si la conducta es o no susceptible de dar lugar a responsabilidad penal, realizando una valoración completa de los hechos y comparándolos con el tipo penal, y no solo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística.»

<sup>79</sup> Supongamos que se trata de una declaración-liquidación extemporánea en la que no se alteran los hechos declarados sino únicamente se modifica la aplicación de un determinado régimen jurídico o la interpretación de la norma aplicable más favorable al contribuyente (beneficios fiscales, imputación temporal, calificación, etc.).

<sup>80</sup> En este sentido resulta significativo el régimen establecido en el nuevo artículo 31 bis.4 del Código Penal (en la redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010) según el cual: «Solo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades; b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas [...]; c) ] Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito [...]».

el inicio de un proceso penal, sí que constituye una actuación de entidad suficiente para justificar una sentencia de conformidad en la que se imponga la pena en su grado inferior y se suspenda la ejecución de la sanción privativa de libertad (art. 81.3.º CP). Luego, en aquellos casos en los que la regularización facilita la finalización del proceso penal mediante una sentencia condenatoria de estas características, la única diferencia que se produce respecto a la autoliquidación extemporánea y no espontánea que tiene por objeto una cuota inferior a 120.000 euros, vendrá expresada en el importe de la multa que se imponga al obligado tributario.

En definitiva, cuando un contribuyente regulariza su situación tributaria una vez iniciado el procedimiento inspector, si de la declaración-liquidación resulta una cuota a ingresar inferior a 120.000 euros, la Administración tributaria le impondrá una sanción administrativa por infracción tributaria (art. 191 LGT) a la que presumiblemente podrá aplicarse la reducción por conformidad [art. 188.1 b) LGT] y, si va acompañada de ingreso, la reducción por pago (art. 188.3 LGT). Por el contrario, si la cuota a ingresar supera dicha cuantía, será el juez quien en la sentencia condenatoria, dictada en conformidad, le impondrá una multa pecuniaria entre el 100 y el 600 por 100 del importe defraudado, junto a una pena privativa de libertad que quedará suspendida, si así se solicita y se concede por el juez sentenciador.

#### b) Sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación no va acompañada del ingreso de la deuda, se trata de una actuación post-delictiva que, al tiempo que permite aplicar la atenuante de confesión, establece el importe de la responsabilidad civil derivada del delito y deja expedita la posibilidad de que, mediante un ingreso total o parcial realizado en un momento posterior, pueda aplicarse también la atenuante de reparación.

No obstante, de persistir en la falta de ingreso de la deuda tributaria defraudada, la sentencia condenatoria, sin perjuicio de que pueda dictarse de conformidad, además de la pena privativa de libertad y de la multa pecuniaria que el juez estime aplicable, contendrá un pronunciamiento sobre el importe de la responsabilidad civil derivada del delito que, salvo prueba en contrario, coincidirá con la cantidad liquidada por el obligado tributario. En este caso, corresponde al juez encargado de la ejecución de la sentencia valorar la situación económica del condenado a fin de concederle facilidades para el pago (art. 126 CP) y, en su caso, suspender la ejecución de la pena privativa de libertad.

#### c) Efectos de la conformidad prestada a la regularización practicada por la Inspección

Un caso particular de regularización es aquella que, en lugar de formalizarse mediante una declaración-liquidación extemporánea, se manifiesta mediante la conformidad del contribuyente a la propuesta que le realiza la Inspección de los tributos al finalizar la instrucción de un procedimiento de comprobación<sup>81</sup>. Es decir, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 187.1 d) de la LGT, la

<sup>81</sup> Particularmente indicado resulta plantearse dicha situación cuando lo que se suscribe es un acta con acuerdo pues, según lo establecido en el artículo 155.1 de la LGT dicha figura se aplica en aquellos casos en los que para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte nece-

conformidad del obligado tributario se considera un hecho relevante para decidir el importe de la sanción tributaria aplicable, cabe interrogarse también acerca de los efectos penales del comportamiento consistente en aceptar la propuesta de regularización que efectúa la Administración una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y de la que se desprende una cuota a ingresar superior a 120.000 euros.

En este orden de cosas, la primera cuestión a resolver proviene de la regla contenida en el artículo 209.2 de la LGT según la cual cuando transcurren más de tres meses desde la conclusión de un procedimiento inspector sin que se haya iniciado el procedimiento sancionador, la ley no permite que, con posterioridad a dicha fecha, se inicien actuaciones tendentes a determinar la posible comisión de una infracción tributaria<sup>82</sup>. Luego, en aquellos casos en los que de un acta suscrita en conformidad resulte una cuota superior a 120.000 euros, podría entenderse que la Administración tributaria dispone del mismo plazo para decidir si presenta (o no) la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro modo de ver, y de conformidad con lo establecido en el artículo 260 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el deber de denunciar la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva no se encuentra sujeto a un periodo preclusivo, transcurrido el cual decae la facultad de impulsar el ejercicio de la acción penal. Sin embargo, otra cosa distinta será valorar el fundamento fáctico de la denuncia cuando, como consecuencia del cierre del procedimiento sancionador tributario, la Administración no dispone del cauce legalmente establecido para obtener las pruebas o indicios de la culpabilidad del obligado tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita podría resolverse a luz del principio de presunción de inocencia. Si en el acta de conformidad no figura la indicación del actuario acerca de la existencia de indicios de culpabilidad [art. 153 g) LGT] y, por el transcurso del plazo del artículo 209.2 de la LGT, no puede iniciarse un procedimiento sancionador tributario, cabe entender que, a juicio de la Inspección, la conducta del contribuyente no genera responsabilidad infractora. Por consiguiente, en idénticas circunstancias, si la cuota resultante del acta de conformidad supera los 120.000 euros, para fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, la Administración debería disponer elementos de prueba distintos a los obtenidos en el procedimiento de comprobación que desvirtúen la presunción de inocencia y pongan de manifiesto, al menos indiciariamente, la existencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario.

Por otra parte, a efectos de establecer la responsabilidad penal en aquellos casos en los que los hechos regularizados por la Administración tributaria se consideren constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, cabe interrogarse acerca de si la conformidad del obligado tributario puede considerarse como una confesión a los efectos de aplicar la atenuante del artículo 21.4.<sup>a</sup> del Código Penal. En este sentido, considerando que la propia norma tributaria permite reducir la sanción cuando el contribuyente acepta la propuesta de liquidación que se le presenta, no vemos inconveniente alguno

saría la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

<sup>82</sup> A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La caducidad del procedimiento sancionador tributario», en *Impuestos*, núm. 8, abril, 2008, págs. 11 a 34.



en reconocerle un efecto semejante en el ámbito penal, aunque ciertamente no tendrá la misma entidad que la confesión realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación y, en todo caso, quedará sujeto a la valoración del juez de lo penal.

Por último, otra de las cuestiones a resolver cuando la denuncia se sustenta en un acta de conformidad son las consecuencias del ingreso de la cuota liquidada por la Inspección de los tributos. A tal efecto, nos remitimos a lo indicado en el apartado anterior respecto a la presentación de una declaración-liquidación una vez iniciado el procedimiento inspector pues, desde la perspectiva patrimonial, en uno y otro caso, al presentar la denuncia ya se habrán reparado los efectos económicos del delito consumado.

### 3.1.3. *La regularización practicada en caso de suspensión injustificada de las actuaciones inspectoras o de incumplimiento del plazo para finalizar el procedimiento*

Una de las situaciones en las que se pone de manifiesto la discordancia entre los efectos de la regularización tributaria y la regularización con efectos penales es aquella en la que la declaración-liquidación extemporánea se presenta después de transcurridos más de seis meses de interrupción injustificada o de excedido el plazo para dictar la resolución por la que finaliza el procedimiento inspector. En este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.2 b) de la LGT, es indiscutible que la ineficacia del acto de iniciación del procedimiento inspector comporta que la regularización, siempre que vaya acompañada del correspondiente ingreso<sup>83</sup>, enerva la responsabilidad infractora. Sin embargo, desde la perspectiva penal, es obvio que el comportamiento post-delictivo realizado en el curso de un procedimiento inspector no puede considerarse «espontáneo» pues, lejos de expresar un verdadero arrepentimiento, pone de manifiesto una acción deliberada que busca minimizar las consecuencias de un incumplimiento tributario descubierto por la Administración<sup>84</sup>.

Ante esta paradoja, parece que se impone la postura jurisprudencial que extiende al ámbito penal las consecuencias del incumplimiento de los plazos legalmente establecidos para concluir un procedimiento inspector<sup>85</sup>. Luego, si la declaración-liquidación extemporánea, aun presentada después de

<sup>83</sup> A diferencia de lo establecido en el artículo 27.2 de la LGT, el artículo 150.2 g) de la LGT únicamente reconoce el efecto eximente de la sanción tributaria al ingreso efectuado antes de que se reanuden las actuaciones inspectoras injustificadamente interrumpidas o antes de que se realice la primera actuación posterior al agotamiento del plazo indicado en el artículo 150.1 de la LGT.

<sup>84</sup> En este sentido IGLESIAS RÍO plantea con gran precisión las distintas posiciones doctrinales acerca de la incidencia que la voluntad regularizadora representa en la decisión del legislador de conceder el beneficio de la impunidad del delito consumado. Desde una perspectiva penal, son mayoría quienes consideran que en aquellos casos en los que objetivamente resulte acreditado que el obligado tributario ha tenido un conocimiento directo o indirecto del propósito de la Administración de iniciar actuaciones de comprobación del impuesto y periodo defraudados, no cabe reconocer efectos eximentes a la regularización sino, en todo caso, efectos atenuantes de la pena. Por el contrario, desde una perspectiva fiscal, la eficacia jurídica de los actos del procedimiento inspector viene determinada por la norma tributaria, de modo que el principio de legalidad exige asumir también penalmente la eventual ineficacia de aquellos actos o trámites que resultan contrarios a ella y, por consiguiente, despojar al artículo 305.4 del Código Penal de todo elemento subjetivo que recuerde la figura del desistimiento activo o al arrepentimiento. IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 301 y ss.

<sup>85</sup> En este sentido se pronuncian, entre otras, SSAP Barcelona de 23 de julio de 1996 y 11 de enero de 2007, SAP Madrid de 4 de septiembre de 1998, y SAP Sevilla de 16 de febrero de 2006.

tener conocimiento de las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria, por razones formales, se equipara a la regularización eximente de responsabilidad penal, su tratamiento debería ser el mismo que el expuesto respecto a la presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras.

### 3.1.4. La regularización practicada una vez consumada la prescripción tributaria

Con carácter general, y salvo algunas notables excepciones<sup>86</sup>, se considera que la consumación del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) LGT] no produce efectos más allá del ámbito tributario y, por consiguiente, en principio no afecta al ejercicio de la acción penal en caso de que la defraudación revista carácter criminal<sup>87</sup>. Sin embargo, algunos autores<sup>88</sup> se han planteado si la prescripción tributaria produce un efecto equiparable a la regularización voluntaria eximente de pena, puesto que en uno y otro caso, en el momento de imputarse la posible comisión de un delito de defraudación se habrá extinguido la obligación tributaria nacida con el hecho imponible, ya sea como consecuencia del pago, ya sea como consecuencia de la prescripción.

A nuestro modo de ver, no se trata de situaciones totalmente análogas entre otras razones porque la regularización requiere una actuación post-delictiva del contribuyente a la que la norma penal asocia un determinado beneficio de política-criminal, mientras que la prescripción se produce por la inactividad tanto de la Administración tributaria como del contribuyente. Además, a diferencia del ingreso extemporáneo, la eventual extinción de la deuda tributaria por prescripción no significa que se haya reparado el daño causado por la defraudación tributaria delictiva sino todo lo contrario: se consolida definitivamente el perjuicio causado a la Hacienda Pública como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>89</sup>.

En este sentido, a efectos interpretativos, mención especial merece la nueva redacción dada al artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, puesto que el apartado quinto (de nueva introducción) el legislador indica que la responsabilidad civil derivada del delito

<sup>86</sup> BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO, entre otros, consideran que dicha situación carece de sentido pues: «[...] prescrita la infracción tributaria, se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad de delito fiscal». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S., *op. cit.*, pág. 266.

<sup>87</sup> El plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es autónomo e independiente del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar una liquidación tributaria y, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional [STC 63/2005, de 14 de marzo (NFJ019701), STC 29/2008, de 20 de febrero (NFJ027579), STC 147/2009, de 15 de junio (NCJ049843) y STC 95/2010, de 15 de noviembre (NCJ053694)] únicamente se interrumpe mediante un acto de interposición judicial o de dirección del procedimiento penal contra el presunto autor del delito.

<sup>88</sup> Al respecto puede verse SILVA, MOLINS y MELERO: «El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente» en *Revista de Técnica Tributaria*, núm. 44, 1999, pág. 83. También se posiciona en este sentido CHOCLÁN MONTALVO por considerar que una vez prescrita la obligación tributaria el contribuyente no puede ya regularizar su situación, circunstancia que, desde la perspectiva penal, le haría de peor condición respecto al defraudador cuya deuda tributaria no ha prescrito en el momento de iniciarse la actuación del juez de lo penal. CHOCLÁN MONTALVO: «Consumación y prescripción del delito fiscal», *AP*, 10/2000, pág. 231.

<sup>89</sup> En este sentido se pronuncia también el Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de noviembre de 2000 (NFJ009502) y, sobre todo, en la Sentencia de 15 de julio de 2002 (NFJ012842) donde concluye que: «[...] nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislado y de la ley. La consecuencia, es, por tanto, que una deuda prescrita no es una deuda regularizada.»



contra la Hacienda Pública comprende únicamente la deuda tributaria que no haya podido ser liquidada por la Administración ya sea por prescripción u otra causa legal. Luego, con ello, la norma penal pone de manifiesto que la prescripción tributaria únicamente afecta al elemento extrapenal del delito contra la Hacienda Pública o lo que es lo mismo, a la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recaerá respecto al condenado. Por consiguiente, si la prescripción tributaria no afecta a la responsabilidad penal del defraudador, no vemos inconveniente alguno en aplicar en este caso el régimen de la eximente de regularización, pues de no hacerlo se le haría de peor condición respecto de cualquier otro contribuyente a quien se impute el delito antes de que prescriba el derecho de la Administración a comprobar su situación tributaria. Otra cosa distinta será valorar el efecto que la prescripción tributaria produce respecto al deber de denunciar que recae sobre los órganos de la Administración tributaria cuando disponen de indicios de la posible comisión de un delito de defraudación, pues si bien es cierto que la prescripción tributaria no produce efectos penales, de ello no se sigue que no produzca efectos procesales. Es decir, una vez más, las posibilidades de ejercer la acción penal dependen de la fundamentación fáctica de la denuncia y, por consiguiente, del resultado de la actuación desarrollada por la Inspección de los tributos.

#### a) Efectos de la prescripción tributaria consumada antes del inicio de actuaciones inspectoras

Si por haber prescrito el derecho de la Administración tributaria a comprobar un determinado tributo no puede iniciarse un procedimiento administrativo en el que se obtengan pruebas o indicios razonables de un incumplimiento de las obligaciones tributarias, a nuestro modo de ver, la presunción de certeza que asiste al contribuyente, así como la presunción de inocencia que asiste a cualquier ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi*, impedirían la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Luego, si pese a la prescripción del periodo impositivo en el que se produjeron los hechos, se inician actuaciones inspectoras de las que se obtienen las pruebas en las que se fundamentará la ulterior denuncia, cabría entender que todo aquello que fue obtenido en el curso de un procedimiento que no debió iniciarse estará viciado, y no podrá desvirtuar las presunciones que amparan al contribuyente.

Otra cosa distinta ocurrirá si dichos elementos probatorios son obtenidos por otros cauces, ya sea de la denuncia de un particular, o como consecuencia de hechos puestos de manifiesto en otros procedimientos de comprobación del propio contribuyente (no prescritos) o de otros contribuyentes. En este caso, la Administración tributaria tiene el deber de denunciar la posible comisión del delito de defraudación y de aportar cuantas pruebas e indicios obren en su poder a fin de que sean examinadas, primero por el Ministerio Fiscal y, en su caso, por el órgano judicial. Correlativamente, el obligado tributario mantiene la posibilidad de regularizar su situación tributaria antes de que se inicie el proceso penal.

#### b) Efectos de la prescripción consumada durante el curso de las actuaciones inspectoras

Si, como consecuencia de la inobservancia de los plazos para practicar la liquidación o por ineficacia sobrevinida de los actos interruptivos del procedimiento inspector, la prescripción tributaria se produce después de iniciadas las actuaciones inspectoras, su efecto jurídico únicamente se proyecta sobre la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación, pero, en principio,

no invalida el contenido de las actuaciones inspectoras (instrucción) desarrolladas hasta ese momento. Luego, a nuestro modo de ver, si la Administración tributaria dispone de elementos de prueba que pongan de manifiesto la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública debe ponerlos en conocimiento del Ministerio Fiscal. En este caso, el obligado tributario podría beneficiarse de la exención de pena si regulariza su situación antes de que se inicie el proceso penal, pues no operaría la primera causa de bloqueo sino la tercera.

### c) El ingreso de una deuda tributaria prescrita para regularizar una defraudación no prescrita

A diferencia de los supuestos examinados en los apartados anteriores, desde la perspectiva del artículo 305.4 del Código Penal, el ingreso de una deuda tributaria prescrita cuando todavía no se ha consumado la prescripción penal del delito contra la Hacienda Pública, constituye una regularización voluntaria respecto a cuyo contenido y veracidad no cabe un pronunciamiento previo de los órganos de la Administración. Luego, considerando que, en este caso, solo el juez puede valorar si la declaración-liquidación presentada incluye la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, al recibir una declaración-liquidación de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros por un periodo prescrito, la Administración tributaria debe pasar inmediatamente el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

Cuando la declaración-liquidación extemporánea va acompañada del ingreso de la cuota defraudada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 221 de la LGT, el pago de una deuda tributaria prescrita constituye un supuesto de ingreso indebido que genera el derecho a obtener la correspondiente devolución. No obstante lo anterior, cuando dicho ingreso no se ha realizado con la finalidad de extinguir el débito tributario sino para evitar la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en último término sus efectos dependerán del resultado del proceso penal.

Es decir, aunque según la norma tributaria se origina un derecho a la devolución, desde el momento en que se presenta la denuncia y, sobre todo, a partir de la admisión a trámite de la querrela, se genera también una posible responsabilidad civil que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 81.7 de la LGT, faculta a la Administración para retener el pago de las devoluciones tributarias que puedan reconocerse a los imputados. Luego, en estos casos, para decidir el destino del ingreso realizado habrá de esperarse al resultado del procedimiento penal. Cuando recaiga sentencia condenatoria, las cantidades retenidas se aplicarán al pago de la responsabilidad civil. Si lo que recae es una sentencia absolutoria por inexistencia de hecho punible (u otra circunstancia distinta a la regularización), la Administración deberá proceder al pago de las cantidades retenidas junto con los intereses de demora devengados. Finalmente, si recae una sentencia en la que, pese a entender consumado el delito no se impone la sanción penal por considerar que el autor ha regularizado la situación tributaria, se ejecutará de forma semejante a la sentencia condenatoria, imputando el ingreso realizado al pago de la responsabilidad civil.

### 3.1.5. *La regularización practicada después de denunciada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública*

Para completar el análisis de los efectos de una regularización tributaria realizada con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector, cabe examinar las consecuencias jurídicas de una

declaración-liquidación de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros, presentada después de que por la Administración tributaria se haya pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

En este sentido, es oportuno recordar que el artículo quinto (apartado diez) de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, suprimió el trámite de audiencia al interesado previsto en la redacción inicial del artículo 180 de la LGT. Por consiguiente, con arreglo a la normativa vigente, un contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento inspector no puede tener conocimiento de la calificación que la Administración pueda realizar de los hechos que se ponen de manifiesto a lo largo de las actuaciones. Luego, es perfectamente posible que, sin conocer la presentación de la denuncia, el obligado tributario decida presentar una declaración complementaria por los tributos y periodos objeto de comprobación, cuyo contenido no necesariamente coincidirá con el informe-liquidación<sup>90</sup> que habrá realizado la Inspección a efectos de valorar si se cumplen los presupuestos legales para denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública<sup>91</sup>.

En este escenario, si bien la presunción legal de falta de espontaneidad impide considerar los efectos eximentes de la regularización, en el ámbito del Derecho Penal rige también una presunción de rango constitucional como es la presunción de inocencia en virtud de la cual, antes de presentar la querrela, corresponde al Ministerio Fiscal verificar, de una parte, si los hechos denunciados revisten trascendencia penal y, de otra, las posibles consecuencias del comportamiento post-delictivo de la persona o entidad denunciada. Luego, en aquellos casos en los que sea manifiesta la contradicción entre los hechos denunciados por la Administración y el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente con posterioridad, o cuando la discrepancia se produzca en relación con la normativa aplicable para determinar el importe de la cuota defraudada, corresponde al ministerio público iniciar diligencias de investigación a fin de establecer el presupuesto fáctico de la querrela.

Si de las actuaciones realizadas no resultan suficientemente acreditados los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, procede la devolución del expediente a la Administración tributaria que deberá continuar con las actuaciones suspendidas, en cuyo caso deberá valorarse el efecto que la declaración-liquidación extemporánea produce respecto al resultado del procedimiento inspector y, en su caso, sancionador tributario. Si, por el contrario, el Ministerio Fiscal decide presentar la querrela, los efectos de la declaración-liquidación presentada sobre la responsabilidad penal del obligado tributario deberán valorarse por el órgano judicial en el momento de dictar la resolución.

De todos modos, desde una perspectiva procesal, cuando el resultado de la regularización difiera de la liquidación que figura en el informe realizado por la Administración denunciante, el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente constituye un elemento pro-

<sup>90</sup> Considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, la presentación de una denuncia determina la suspensión de los procedimientos tributarios concurrentes con el procedimiento penal, el importe de la cuota presuntamente defraudada no resulta de una liquidación administrativa en sentido estricto sino del informe que ha realizado el actuario responsable del procedimiento de comprobación.

<sup>91</sup> Según el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, el órgano, equipo o unidad que aprecie la posible existencia de hechos constitutivos de delito en un procedimiento de comprobación, elevará el expediente al superior jerárquico acompañado de un informe que, en su caso, lo elevará al Delegado Especial o al Director del Departamento quienes, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, decidirán su remisión al Ministerio Fiscal o la devolución a la unidad administrativa de origen.

batorio que, favorecido por el principio de presunción de inocencia, exige por parte de la acusación la aportación de una prueba de entidad suficiente en la que sustentar la diferente calificación de los hechos. Por el contrario, cuando exista una coincidencia entre el contenido de la declaración-liquidación extemporánea y los hechos puestos de manifiesto por la Inspección de los tributos, cabe considerar que dicho reconocimiento, realizado sin tener conocimiento de la presentación de la denuncia, constituye un supuesto de confesión susceptible de justificar la aplicación de la atenuante establecida en el artículo 21.4.<sup>a</sup> del Código Penal.

Cuando la declaración-liquidación vaya acompañada de ingreso, además de la posibilidad de entender aplicable la atenuante de reparación del daño, si el importe satisfecho por el contribuyente coincide con el que resulta de la comprobación efectuada por la Inspección, no habrá lugar a condena en concepto de responsabilidad civil y podrá solicitarse la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad que pueda imponerse en caso de sentencia condenatoria.

### **3.2. La regularización practicada antes de la interposición de la querrela por delito contra la Hacienda Pública**

La segunda de las causas de bloqueo establecida en el artículo 305.4 del Código Penal es la fecha de presentación de una denuncia o de la interposición de una querrela por delito contra la Hacienda Pública <sup>92</sup> cuyo origen no sean los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento de comprobación iniciado por la Administración tributaria. Este supuesto, aunque posible desde la perspectiva procesal, por la singularidad de los hechos constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que se produzca, entre otras razones porque queda circunscrito a la acción penal que ejerce una entidad pública distinta de la Administración tributaria, lo cual reduce las posibilidades a las defraudaciones de los tributos cuya titularidad corresponde a las Haciendas autonómicas o locales.

No obstante lo anterior, esta situación puede plantearse también cuando el Ministerio Fiscal ejerce la acción penal respecto a una defraudación que tiene por objeto tributos de titularidad estatal pero cuyos hechos constitutivos no han sido puestos de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación.

Este supuesto se producirá cuando la denuncia administrativa, en lugar de contener una relación de hechos acompañada de una propuesta de liquidación, contiene únicamente un conjunto de indicios o sospechas de la comisión de una defraudación criminal que debe ser investigada y cuantificada por los funcionarios del Ministerio Fiscal con el auxilio en su caso de los funcionarios de la Administración tributaria. En este caso, en la medida en que no se ha iniciado un procedimiento administrativo de comprobación, el obligado tributario no tendrá conocimiento alguno de las actuaciones desarrolladas por el Ministerio Fiscal hasta el momento en que por el juez se le notifique la admisión de la querrela. Luego, si la regularización se practica en un momento anterior a dicha noti-

<sup>92</sup> La norma únicamente contempla que sea el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante legal de las Administraciones autonómicas, forales o locales quien ejerza la acción penal, dejando fuera del supuesto la posibilidad de la querrela interpuesta por un particular o el ejercicio de la acción popular.

ficación, cabría entender que es espontánea y, por consiguiente, atribuirle los efectos eximentes de la responsabilidad penal y de la responsabilidad tributaria.

### **3.3. La regularización practicada antes de conocer la imputación formal de un delito contra la Hacienda Pública**

La tercera causa de bloqueo es la fecha en la que el contribuyente tenga conocimiento formal del inicio de las actuaciones judiciales en las que se le imputa la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, sin que previamente se haya desarrollado una investigación de su situación tributaria.

Aunque también se trata de un supuesto más teórico que real, considerando que la defraudación tributaria tiene la condición de delito público perseguible de oficio, no cabe descartar el inicio del proceso penal como consecuencia del ejercicio de la acción popular o de una querrela presentada por un particular. En este caso, cabría reputar espontánea la regularización practicada por el obligado tributario antes de tener conocimiento de la admisión de la querrela y, por consiguiente, la presentación de una declaración-liquidación completa y veraz le eximiría de la responsabilidad penal que pudiera derivarse de los hechos que se le imputan. No obstante lo anterior, habida cuenta de la efectiva iniciación de un proceso penal, solo al juez corresponderá valorar si la regularización se corresponde con el comportamiento post-delictivo descrito en el artículo 305.4 del Código Penal y, para ello, probablemente requiera la intervención de los órganos de la Administración tributaria para que dictaminen si el contenido de la declaración-liquidación presentada por el imputado se corresponde con los elementos del hecho imponible efectivamente realizado. En caso de que la coincidencia sea plena, el propio juez instructor podría dictar un auto de sobreseimiento libre. Sin embargo, en caso de divergencia, la valoración de los efectos del comportamiento post-delictivo sobre la responsabilidad penal del acusado corresponde al juez de lo penal en el momento de dictar la sentencia.

### **3.4. La regularización practicada una vez conocido el inicio del proceso penal**

Para completar el estudio de los efectos de la regularización según el momento en que se realiza, es necesario considerar también la posibilidad de que dicha actuación tenga lugar una vez iniciado el proceso penal. En este caso, el comportamiento post-delictivo del contribuyente, si bien no le eximirá de la responsabilidad penal, no por ello carecerá de efectos jurídicos.

Al igual que la regularización efectuada después de la presentación de la denuncia, el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente constituye un elemento probatorio de valor, al menos, equiparable al informe-liquidación aportado por la Administración tributaria como fundamento de la denuncia. Por consiguiente, si existe una divergencia significativa respecto a los hechos declarados y los que figuran en la denuncia, la presunción de inocencia que favorece al imputado obliga a la acusación a aportar no tanto elementos probatorios (fundamentalmente de carácter pericial) que ratifiquen el resultado del informe-liquidación realizado por la Administración sino prueba en contrario que desvirtúe la certeza del contenido de la declaración-liquidación extemporá-

nea. Por el contrario, cuando exista coincidencia entre los hechos denunciados y los hechos reconocidos por el contribuyente, cabe plantearse si la presentación de la declaración-liquidación una vez conocida la imputación de un delito contra la Hacienda Pública constituye un supuesto de confesión.

En cualquier caso, si la declaración-liquidación va acompañada del ingreso de la cuota resultante y su importe se ajusta al que figura en el informe-liquidación realizado por la Administración, a efectos de fijar la pena privativa de libertad procede aplicar la atenuante de reparación del daño y, a efectos de fijar la responsabilidad civil, debe entenderse satisfecha la deuda tributaria. Luego, en estas circunstancias, es razonable presumir que el procedimiento finalizará con una sentencia dictada en conformidad, y en la que el juez puede acordar la suspensión de la pena privativa de libertad, siempre que se cumpla el resto de condiciones establecidas en el artículo 81 del Código Penal.