

REGULARIZACIÓN DEL DELITO FISCAL: ¿ES NECESARIO EL PAGO?

[Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la
Fiscalía General del Estado]

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación 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.

Extracto:

LA Fiscalía General del Estado dictó la Circular 2/2009 «sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal». En la misma se exige el pago para la operatividad de la excusa absolutoria, de la misma manera que en recientes sentencias del Tribunal Supremo. El objeto del presente trabajo es analizar desde una perspectiva tributaria si junto a la declaración reparadora del engaño se requiere el pago para que opere la regularización penal. El autor entiende que el actual acervo normativo tributario impide apoyar tal conclusión. A estos efectos, se estudiarán las especialidades del procedimiento de recaudación, la dificultad de iniciar una inspección con el objeto de verificar si existe un delito contra la Hacienda Pública, la imposibilidad de pagar en sede de concurso de acreedores, los efectos del aplazamiento o fraccionamiento, o las especialidades de las retenciones no realizadas que son regularizadas por parte del contribuyente con su declaración.

Palabras clave: excusa absolutoria, delito fiscal, regularización, pago, procedimiento de recaudación, concurso de acreedores, aplazamiento y retenciones.

THE REGULARIZATION OF THE FISCAL OFFENSE: IS THE PAYMENT NEEDED?

[Tax analysis on account of the Circular 2/2009 of the State Attorney General]

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación 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.

Abstract:

THE State Attorney General issued the Circular 2/2009 related with the interpretation of the term regularize in the paragraphs *4th of the article 305, and 3rd of the article 307 of the Criminal Code*". It says that the payment is required for the avoidance of the criminal prosecution, in the same way as it is said in recent judgments of the Supreme Court.

The object of the present paper is to analyze from a tax perspective if, with the a complete statement with all the information previously decept, payment is required to avoid criminal liabilities. The author understands that the current tax codes prevents support this conclusion. In this context, we will study the specialities of the collection process, the difficulty of starting a tax audit with the aim of verifying if there is a criminal offense, the inability to taxes during the bankruptcy process, the effects of the deferral of payments, or the specialities of the unrealized withholding taxes that are regularized by the taxpayer with its statement.

Keywords: absolving excuse, bankruptcy process, fiscal offense, regularization, payment, recovery procedure, deferred payments and withholding taxes.

Sumario

1. Introducción.
2. Argumentos a favor de exigir la obligatoriedad del pago para que opere la excusa absolutoria. La Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado.
 - a. Argumentación contenida en la Circular 2/2009 de la FGE.
 - b. Jurisprudencia y doctrina penal.
3. Argumentos en contra de exigir el pago para que opere la excusa absolutoria.
 - a. Argumentos materiales para no exigir el pago.
 - b. Argumentos procedimentales tributarios para no exigir el pago en el caso de regularización.
 - c. Argumentos derivados del proceso concursal.
 - d. La excusa absolutoria y la responsabilidad penal de las personas jurídicas.
4. Procedimiento tributario en el caso de que el pago fuera preceptivo para la operatividad de la excusa absolutoria.
 - a. Naturaleza jurídica de las Circulares de la FGE.
 - b. Remisión del expediente a la Inspección en el caso de impago.
 - c. ¿Se abre el periodo ejecutivo en caso de remisión del expediente a la Inspección?
 - d. ¿Es exigible el recargo del artículo 27 de la LGT por presentación extemporánea?
 - e. ¿Son exigibles los recargos del periodo ejecutivo?
 - f. Cuantía a regularizar antes del inicio de las actuaciones de comprobación.
5. Problemática jurídica en el caso de impago si se abre un procedimiento inspector.
6. ¿Es asimilable al pago el aplazamiento o fraccionamiento?
7. Problemática de la regularización de las retenciones realizadas por el contribuyente y no por el retenedor: no es posible exigir el pago para regularizar.
8. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La regularización por delitos contra la Hacienda Pública es una figura que ha originado, y lo sigue haciendo, diversa problemática en el ámbito jurídico, especialmente dentro de la hermenéutica penal. Y una de las cuestiones objeto de debate continuo ha sido la necesidad de la reparación del daño o del pago de las deudas para que opere la exención de la penalidad por «regularización»¹.

Esta discusión, que tiene su base en una falta de previsión legal sobre el alcance del término regularización en el artículo 305.4 del Código Penal (CP), y que el legislador sigue sin afrontar tras la última modificación del CP por la Ley Orgánica 5/2010, toma especial relevancia en estos momentos ante la aparición de varias cuestiones nuevas. Nos referimos, en el ámbito de los hechos, a la consolidación de una crisis económica que impide a los contribuyentes hacer frente a sus pagos en tiempo ante la falta de liquidez. En el ámbito jurídico penal, por la emisión de la Circular de la Fiscalía General del Estado (en adelante FGE) 2/2009 «sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal» que exige el pago para la operatividad de la misma [al igual que recientes Sentencias del Tribunal Supremo (TS)] y a la modificación del CP por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que instituye la denominada responsabilidad penal de las personas jurídicas y añade un novedoso apartado 5 al artículo 305 referente a la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda. Y en el ámbito tributario, por la doctrina del Tribunal Supremo en lo que afecta a la regularización por parte del contribuyente con su declaración de las retenciones no realizadas por el retenedor.

El objeto de este trabajo no es analizar las diversas cuestiones polémicas que existen alrededor de la excusa absolutoria². El propósito del mismo se reduce a pasar por el tamiz una cuestión que en el actual contexto de crisis se torna crucial, que es si junto a la declaración reparadora del engaño se requiere el pago para que opere la regularización penal. Además de recoger los argumentos materiales que sustentan unas y otras posiciones, en el presente trabajo se quiere aportar como novedad un análisis vinculado al procedimiento tributario, como vía de acceso al proceso penal, concluyendo que el

¹ El artículo 305.4 del Código Penal determina que «Quedará exento de responsabilidad penal el que **regularice** su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

² A pesar de que la FGE emplea el término de excusa absolutoria, la doctrina penalista entiende que no se corresponde con el concepto tradicional de la misma, en tanto que no sucede en el momento de la ejecución, sino que se viene a enmarcar en lo que se denominan causas personales de anulación o de levantamiento de la pena, que solo operan con posterioridad al hecho delictivo y donde lo que se hace es levantar la punibilidad ya surgida. *Vide*, por todos, DE LA MATA BARRANCO (2005, pág. 305).

actual acervo normativo tributario es de muy difícil conciliación con los presupuestos penales que requieren el pago íntegro ³.

2. ARGUMENTOS A FAVOR DE EXIGIR LA OBLIGATORIEDAD DEL PAGO PARA QUE OPERE LA EXCUSA ABSOLUTORIA. LA CIRCULAR 2/2009 DE LA FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO

a. Argumentación contenida en la Circular 2/2009 de la FGE

En la Circular 2/2009, que exige el ingreso junto con la declaración, se determina lo siguiente:

- (i) Se parte de la base de que las disposiciones sobre la regularización en el ámbito administrativo y las excusas absolutorias en el Derecho penal responden a una distinta naturaleza ⁴. De esta manera, la norma penal no es una norma de remisión a las instituciones tributarias ⁵. Debe hacerse una interpretación a la luz de la teología y la naturaleza jurídico penal de las excusas absolutorias y la exoneración de responsabilidad penal no puede depender de la casuística tributaria, en tanto aquella requiere un comportamiento ajustado a los fines del Derecho penal y exponente de un auténtico retorno a la legalidad. En definitiva, la Circular 2/2009 mantiene la autonomía del Derecho penal frente al tributario.
- (ii) El CP prohíbe la efectiva lesión al bien jurídico patrimonio de la Hacienda, y la mera rectificación de los datos no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado y no es suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico, ya que el contenido del injusto de estas normas viene constituido tanto por el engaño como por la lesión al patrimonio de la Hacienda, que solo se remedia con el pago de la deuda.

³ Como advierte HINOJOSA TORRALVO (2010, pág. 730), «es posible avanzar mucho todavía en la mejor interpretación y más justa aplicación de esta causa de exención penal del delito de defraudación tributaria. Para alcanzar ese objetivo hay que trabajar tanto desde la óptica penalista como desde la óptica tributarista, con honestidad intelectual y prescindiendo de apriorismos y de filiaciones que ni la realidad ampara ni el Derecho consiente. Posiciones maximalistas como la contenida en la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, no ayudan mucho en ese empeño».

⁴ De hecho, si en el ámbito penal se exige una infracción penal perfeccionada (típica, antijurídica y culpable) para que opere la excusa absolutoria, en el ámbito tributario se ha llegado incluso a cuestionar la existencia de la infracción, en tanto el actual artículo 191 de la LGT, establece que «Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido... salvo que se regularice con arreglo al artículo 27...». Repárese que el artículo 191 dispone que si se regulariza no es que no haya sanción, es que no hay infracción, que es justamente lo contrario de lo que se sostiene en el ámbito penal, donde sí hay delito pero este se regulariza. Esto ha llevado a algún autor a afirmar que cuando se regulariza fuera de plazo «no hay tipicidad, antijuricidad, y tampoco culpa» (VELARDE ARAMAYO, 2010, págs. 678).

⁵ Expresamente señala la Circular 2/2009 de la FGE que ambas regulaciones «responden a fines no coincidentes, derivados principalmente de la distinta antijuridicidad material o entidad de la lesión al bien jurídico propio de unas y otras infracciones... se concluye, de un lado, que las previsiones de la vigente LGT sobre cumplimiento extemporáneo y voluntario de las deudas tributarias, por su heterogeneidad, particularidades y designio específico dentro de la esfera de la política fiscal, **no son trasladables al ámbito de la excusa absolutoria estudiada en ausencia de una previsión legal expresa en ese sentido**, y de otro, que el uso de las expresiones **regularizar**, **regularización**, **regularizado**, a lo largo de todo el texto de dicha ley, apela a su valor semántico en relación con el contexto en el que aparecen y la concreta realidad a que se refieren, **sin que constituyan conceptos legales o se remitan a una única y diferenciada institución jurídico-tributaria**».

En ausencia de ingreso, tan solo la presentación de la declaración en forma tempestiva (dentro de plazo), completa y veraz impide la existencia del delito ⁶.

- (iii) Los principios de igualdad y justicia impiden amparar una interpretación de la norma penal que anude las mismas consecuencias a la conducta del obligado que cumple en plazo con sus deberes contributivos y el sujeto que infringe la norma, como tampoco pueden recibir idéntico trato el deudor que declara la deuda inicialmente ocultada o declarada de forma mendaz y paga lo realmente adeudado, de aquel otro que se limita a rectificar sus datos en una declaración complementaria posterior ⁷.
- (iv) El artículo 305.4 se fundamenta en la reparación, promoviendo la autodenuncia y el pago voluntario. Acude al artículo 16.2 del CP –que exige para que se evite la consumación del delito que se impida la producción del resultado–, integrante de la Parte General y donde se generaría una grave desigualdad si en un caso se exige la producción del resultado y en otro solo la autodenuncia. Es necesario una total reparación donde no es posible otorgar la impunidad por un delito cometido donde se sigue disfrutando de las ventajas económicas de la infracción ⁸.
- (v) La autodenuncia completa y veraz sin pago supondrá una atenuante de confesión del artículo 21.4 del CP cuya finalidad es fomentar la colaboración con la Administración de justicia y facilitar la persecución del delito ⁹. La FGE no ha avanzado, sin embargo, en considerar si esa atenuante podría ser muy cualificada, atendida la entidad de dichas circunstancias atenuantes a los efectos de poder entender que la pena se rebaja en uno o dos grados (art. 66.1.2.º del CP).
- (vi) No se puede hablar de la resurrección de la prisión por deudas. Frente a un posible argumento donde se mantenga que el pago favorece a los defraudadores más solventes frente a los que no lo son, hay que entender que el límite de 120.000 euros del tipo implica la previa existencia de bases imponibles o contributivas de importe muy elevado, realmente alejadas de una auténtica situación siquiera de dificultad económica, cuanto menos de insolvencia ¹⁰.

⁶ Esta conducta de declarar cuantías superiores a 120.000 euros en plazo pero no ingresar no son procesables penalmente, pero en el primer informe del Observatorio de Delito Fiscal (2006, pág. 99) se cuestiona «si estamos ante un auténtico "fraude procedimental" para evitar el proceso penal».

⁷ PÉREZ MARTÍNEZ (2008, pág. 216) entiende que sería paradójico reconocer una atenuante a quien realiza un pago parcial o incluso total y, sin embargo, conceder la plena exoneración a quien se limita a presentar una declaración complementaria sin ingreso.

⁸ IGLESIAS RÍO (2009, pág. 282) sostiene que la no exigencia del pago podría incentivar la comisión de fraudes, dado que bastaría con la presentación de una declaración para evitar la responsabilidad penal.

⁹ Con relación al contenido de la declaración resulta necesario mencionar la STS de 22 de diciembre de 2010 [rec. núm. 35/2007 (NFJ041501)] y la de 27 de septiembre de 2010 [rec. núm. 308/2008 (NFJ040741)], dictadas ambas en recurso para unificación de doctrina, referidas a la regularización en sede tributaria. Esta exige la «Presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el período impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización... **resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta** como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiera. Dicho en otros términos, no puede hablarse de "regularización tácita"». En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y retenciones podría ser necesario presentar más de una declaración completa y veraz si los ilícitos se cometieron en distintos periodos dentro de un año.

¹⁰ Esta afirmación de la FGE parece poco afortunada. Una entidad o una persona puede tener cuotas tributarias elevadas y no tener liquidez para hacer frente a la misma. En el ámbito del IVA el obligado tributario está obligado a ingresar el IVA devengado con independencia del cobro de la deuda, lo que ha ocasionado un verdadero colapso financiero para muchas

El sujeto que ha cometido el delito fiscal debe correr con el riesgo de no poder regularizar por su eventual falta de liquidez ¹¹.

- (vii) El pago debe ser íntegro. La satisfacción parcial de lo debido puede dar lugar a la atenuante de disminución del daño del artículo 21.5. En la STS de 1 de febrero de 2006 (NFJ034465) se señala que es ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que pueda producir efectos en la determinación de la pena ¹².

b. Jurisprudencia y doctrina penal

La exigencia del pago como un elemento integrante de la regularización ha sido mantenida también por la jurisprudencia ¹³. Especialmente por el TS, quien si ya en varias sentencias desde 2001 hacía mención expresa a la necesidad del pago para poder regularizar, en la Sentencia de 29 de mayo de 2009 [rec. núm. 1842/2008 (NFJ035023)] da un paso adicional e incorpora las conclusiones de la Circular 2/2009 de la FGE ¹⁴. Y también una parte significativa de la doctrina penal entiende que los

entidades. En el IS, y también para muchos empresarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (art. 7.2 del RIRPF), el criterio para registrar un ingreso es el de su devengo (prestación o puesta a disposición) y no el de su cobro. Según GESTHA el IVA repercutido no cobrado por autónomos y pequeños empresarios era de casi 800 millones (diario *El Economista*, 8 de febrero de 2011, pág. 36). A esto hay que añadir que muchos de los deudores son Administraciones, cuyos créditos en el Impuesto sobre Sociedades (IS) no deteriorables (art. 12 del TRLIS) y en el ámbito del IVA solo desde el Real Decreto-Ley 6/2010 se ha podido corregir la base imponible. Y precisamente la propia Administración es la que ha colaborado en el deterioro financiero de muchas entidades ante la morosidad en sus pagos. Por poner un ejemplo, en el diario económico *Expansión* de 4 de marzo de 2011 consta que las Administraciones pagan a los grandes constructores casi seis veces más tarde de lo permitido. Es decir, en un plazo medio de 170 días, cuando deberían hacerlo en 30, según los datos facilitados por la patronal de grandes empresas constructoras. Los peores pagadores son los ayuntamientos, que se demoran 219 días; seguidos de las autonomías (186) y del Estado (157). El sector público tiene deudas vencidas con una antigüedad de más de 60 días por valor de 15.049 millones de euros (una factura que supone casi un tercio de los 49.250 millones de euros de producción del subsector de la obra civil).

- ¹¹ Frente a esta postura puede verse como otros autores mantienen que cabe incluso aplicar la eximente de estado de necesidad (art. 20.5 del CP) en el caso de entidades que se encuentren en un estado de insolvencia definitiva que hayan agotado sus posibilidades de financiación externa o de negociación con la Hacienda Pública (CHICO DE LA CÁMARA, 2009, págs. 288 y ss.).
- ¹² Se ha cuestionado cuáles son los efectos de una autoliquidación incompleta pero con ingreso que dejase la deuda tributaria por debajo de los 120.000 euros. En la edición de 2004 del *Manual de delitos contra la Hacienda Pública* de la Abogacía General del Estado (pág. 208) se ha afirmado que una declaración que deje la cuota por debajo de los 120.000 euros debe ventilarse en ámbito administrativo. Sin embargo, en la edición de 2008 la postura es la contraria (PÉREZ MARTÍNEZ, 2008, pág. 218). También sostenían que no había penalidad si la cuota se rebajaba APARICIO PÉREZ (1997, págs. 334 y 335) y BOIX REIG y MIRA BENAVENT (2000, pág. 93). En la STS de 2 de junio de 2005 (rec. de casación núm. 347/2003) expresamente se señala que no es válida una regularización que buscara rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite del delito fiscal, dejando así la ilicitud en sede administrativa, ya que solo regulariza quien «comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria». De la misma manera se pronuncian las SSAP de Castellón de 25 de septiembre de 2006, de Burgos de 19 de julio de 2006 y de Madrid de 11 de diciembre de 2006 (todas ellas citadas por IGLESIAS RÍO, 2009, pág. 296). *Vide* también BRANDARIZ GARCÍA (2004, pág. 84).
- ¹³ La propia Circular 2/2009 de la FGE señala que a favor del pago se han mostrado las Sentencias de la Sección 15.ª de la Audiencia Provincial (AP) de Madrid de fecha 30 de noviembre de 1999, de la Sección 23.ª de la AP de Madrid de fecha 27 de enero de 2005, de la Sección 1.ª de 7 de junio de 2005, Auto de la AP de Vizcaya de 14 de febrero de 2006 y STS núm. 192 de 1 de febrero de 2006.
- ¹⁴ Pueden verse las Sentencias de 30 de octubre de 2001 [rec. de casación núm. 1184/2001 (NFJ011115)], de 15 de julio de 2002 [rec. de casación núm. 2313/2000 (NFJ012842)], de 30 de abril de 2003 [rec. de casación núm. 3435/2001 (NFJ013982)],

argumentos que se emplean para no exigir el pago no tienen la suficiente fuerza para desvirtuar la exégesis que se deriva de un análisis profundamente jurídico-penal de la institución y que requieren el requisito del pago como un elemento integrante de la reparación efectiva del daño, con arreglo a la moderna dogmática de la reparación, donde lo fundamental es el *retorno a la legalidad* para compensar el desvalor ¹⁵.

3. ARGUMENTOS EN CONTRA DE EXIGIR EL PAGO PARA QUE OPERE LA EXCUSA ABSOLUTORIA

La posición de exigir el ingreso mantenida por la FGE dista de ser unánime, tanto en sede jurisprudencial ¹⁶ como en la doctrina penalista y, en especial, la de ámbito tributario hay partidarios de requerir solo una declaración completa y veraz para que opere la regularización. De hecho, la totalidad de argumentos empleados en la Circular de la FGE pueden ser enfrentados con otros que sostienen lo contrario ¹⁷.

a. Argumentos materiales para no exigir el pago

Los argumentos que podrían sustentar que solo fuera exigible una declaración veraz y completa son los siguientes:

- (i) El primer argumento que se maneja es que el artículo 305.4 **no exige el pago** de forma expresa. Y no lo reclama a diferencia de lo que sucede en otra normativa de Derecho comparado en la que parece se inspiró nuestra norma –el modelo alemán y austriaco–. Y a diferencia del artículo 308.4 del CP, sobre el fraude de subvenciones, donde se determina que será preceptivo que «**reintegre** las cantidades recibidas». De hecho, en la exposición de motivos de la

de 30 de mayo de 2003 (rec. de casación núm. 3692/2001), de 28 de noviembre de 2003 [rec. de casación núm. 7/2001 (NFJ016400)] y de 1 de febrero de 2006 [rec. de casación núm. 1087/2004 (NFJ034465)].

- ¹⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, págs. 166-169), BAZA DE LA FUENTE (1997, pág. 406), SERRANO y CORTÉS (2002, pág. 93), IGLESIAS RÍO (2003, págs. 317 y ss.), BRANDÁRIZ GARCÍA (2004, pág. 81), PÉREZ MARTÍNEZ (2008, pág. 216).
- ¹⁶ IGLESIAS RÍO (2009, págs. 298 y ss.), La propia Circular 2/2009 de la FGE señala que «en un primer momento, el Tribunal Supremo en Auto de la Sala de lo Penal de fecha 19 de julio de 1997 y Sentencia de 28 de octubre de 1997 (Caso Filesa), acogía la tesis de exigir para la apreciación de la excusa absolutoria únicamente la revelación espontánea a la Administración de la auténtica situación tributaria del contribuyente, criterio sostenido a su vez por la Sección 2.ª de la AP de Barcelona en Sentencia de 12 de mayo de 1998, por la Sección 15.ª de la AP de Madrid en Sentencia de 4 de septiembre de 1998 y por la Sección 8.ª de la AP de Barcelona en Sentencia de 30 de junio de 2001». También se puede citar la SAP de Valencia de 1 de febrero de 2000. Más recientemente puede verse la SAP de Barcelona de 23 de julio de 2007 (diligencias previas núm. 277/01).
- ¹⁷ A favor de no exigir el pago se muestran conformes BACIGALUPO (1997, pág. 3.110), CALDERÓN CERERO (2000, pág. 61), BAJO y SILVIA BACIGALUPO (2001, págs. 264 y 265), SÁNCHEZ-OSTIZ (2002, págs. 93 y ss.), CHOCLÁN MONTALVO (2004), APARICIO PÉREZ (2006, pág. 340), MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, (2008, págs. 597 y 598), PÉREZ ROYO (2005, pág. 404), QUERALT JIMÉNEZ (2007, pág. 37), SÁNCHEZ PEDROCHE (2007, pág. 364 y 365), SANZ DÍAZ-PALACIOS (2010, pág. 48), MARTÍN QUERALT (2010, págs. 1.076-1.077), HINOJOSA TORRALVO (2010, pág. 720), DOMÍNGUEZ PUNTAS (2011, pág. 19). Parece pronunciarse positivamente SABADELL CARNICERO (2009, págs. 206 y ss.).

Ley Orgánica 6/1995 expresamente constaba 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»¹⁸. Lo anterior habría que relacionarlo, por un lado, con una interpretación favorable al reo, y, por otro, con los principios de intervención mínima y subsidiariedad que informan nuestro Derecho penal, lo que justificaría que no se hubiera exigido penalmente el ingreso.

- (ii) En el ámbito tributario, donde está regulado con detalle la regularización, basta con la presentación extemporánea para que no dé lugar a las sanciones. Y hay que partir de la igualdad esencial que existe entre derecho sancionador tributario y delito contra la Hacienda Pública¹⁹. Además, si en la autoliquidación presentada de forma veraz en plazo, antes de que se produzca el ilícito, no es necesario el pago, tampoco debería serlo posteriormente. A esto hay que añadir que se atentaría también contra el principio de proporcionalidad.
- (iii) Se mantiene que si el pago es obligatorio desincentivaría a quienes quieren cumplir con ese deber pero carecen de medios para hacerlo, porque en dicho caso estarían autodenunciándose e iniciando una persecución penal. De la misma manera, aquellos que tuvieran problemas de liquidez no podrían efectuar la regularización, instaurándose la prisión por deudas.
- (iv) Uno de los pilares que subyace en la discusión sobre la regularización es la distinta concepción sobre el bien jurídico protegido en los delitos de la Hacienda Pública. Hay quienes sostienen que en un delito de defraudación frente a la Hacienda Pública lo significativo no es el impago o el perjuicio al patrimonio de la Hacienda, sino la maniobra fraudulenta²⁰. La declaración extemporánea abrirá el procedimiento de recaudación con las enormes potestades de autotutela ejecutiva de las que dispone la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Además, se ha entendido que las tesis que exigen el pago se fundamentan en la preexistencia del desvalor del resultado, olvidando que la cláusula no responde a criterios de desvalor, al no ubicarse en sede de antijuricidad, sino que nos encontramos en sede de utilidad polí-

¹⁸ En la SAP de Barcelona de 23 de julio de 2007 (diligencias previas núm. 277/01) se acude a los antecedentes históricos para no exigir el pago puesto que «la Propuesta de Anteproyecto de 1983 contenía en su artículo 298 una causa parcial de exclusión de pena condicionada al "pago con sus recargos" de la deuda tributaria, siendo así que en la tramitación del Código Penal de 1995 fue rechazada la enmienda del grupo IU-IC que pretendía añadir al actual artículo 305 la siguiente mención: "la regularización a que se refiere el párrafo anterior requerirá que el responsable ingrese de modo efectivo las deudas tributarias defraudadas...", no obstante lo cual el legislador optó finalmente por la expresión "regularización"».

¹⁹ Es más, advierte SIMÓN ACOSTA (2010, págs. 3 y 4) que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado en su Sentencia de 16 de junio de 2009 (*Ruotsalainen v. Finland*) que a los efectos del artículo 4 de Protocolo 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, no hay diferencia entre el tipo de dos infracciones, una penal y otra administrativa por el hecho de que la primera exija intencionalidad dolosa y la segunda mera culpa.

²⁰ La exigencia del ingreso está vinculado en muchos de los autores al objeto de protección de los delitos contra la Hacienda Pública, de tal manera que aquellos que ven que no es un delito patrimonial, sino de elusión fraudulenta, no exigen el pago. Así, con relación a la afirmación de la Circular 2/2009 de que el contenido del injusto viene constituido tanto por el engaño como por la lesión al patrimonio, MARTÍN QUERALT (2010, pág. 1.077) entiende que no es así. Deben concurrir los dos conjuntamente. En defecto de tal concurrencia, no hay delito cuando un sujeto rectifica tempestivamente –antes del inicio de actuaciones administrativas o judiciales– ya que desaparece el elemento subjetivo del ilícito. Por ejemplo, QUERALT JIMÉNEZ (2007, págs. 40 y 41) parte de la base de que no es un delito patrimonial, aunque sí sea de contenido patrimonial, donde lo decisivo no es la falta de pago sino el fraude, ya que impide ejercitar la capacidad de ejercer coactivamente la recaudación.

tico-criminal, aunque la misma se vincule a un valor de acción y resultado, como ocurren con las excusas de tipo absolutorio (DE LA MATA BARRANCO, 2005, pág. 315).

- (v) Uno de los argumentos en que fundamenta la FGE su postura es en una interpretación sistemática con la parte general (art. 16.2). Sin embargo, la excusa absolutoria en el delito fiscal es una norma especial y singular, como se demuestra por el hecho de la introducción del nuevo apartado 5 del artículo 305 por la Ley Orgánica 5/2010²¹. Además, el artículo 16.2 hace expresa mención a quien evite voluntariamente la consumación del delito y en los delitos contra la Hacienda Pública estos están plenamente consumados antes de que pueda operar la regularización²².
- (vi) Como veremos con mayor detenimiento, se plantea un problema para los colaboradores en la comisión del delito. En tanto no pueden pagar, para ellos supondría la resurrección de la prisión por deudas si se sigue la tesis de la Consulta 4/1997 de la FGE que exige para la exención de su responsabilidad penal que el obligado principal haya regularizado su situación.
- (vii) También es cuestionable si la presentación de la autoliquidación sin ingreso no debe ser una excusa absolutoria con relación al resto de delitos. El párrafo segundo del artículo 305.4 determina que «La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». La tesis de la obligatoriedad del pago llevaría a la conclusión de que delitos no patrimoniales en sí mismos, y que no exigen reparación inmediata del daño, no se vieran regularizados si no existe el pago de la obligación tributaria principal. Sin embargo, la disposición final quinta del CP determina que sino hubiera delito contra la Hacienda por ser la cuantía inferior a los 120.000 euros la exención de responsabilidad penal por irregularidades contables u otras falsedades instrumentales «resultará igualmente aplicable» por las deudas «objeto de **regularización**». La cuestión es determinar qué significa aquí *regularizar*; ya que estamos ubicados ahora en sede tributaria que no exige el pago. No hay que olvidar que si la deuda es inferior a 120.000 no se habría producido un delito fiscal, y por tanto todas las tesis sobre la reparación que alega la FGE no son aplicables, en tanto su argumentación se ubica en una estricta sede penal. Por tanto, entendemos que regularizar solo puede hacerse desde los cánones tributarios, que no exigen el pago. Y si es así, lo cierto es que el término regularización, empleado en la disposición final quinta del propio CP, no exige pago, por lo que una interpretación sistemática del término con relación al artículo 305.4 tampoco lo debería exigir. Y, además, dicha interpretación sería coherente con el hecho de evitar la responsabilidad penal por irregularidades contables y falsedades, cuya regularización no debería depender del pago.
- (viii) La declaración completa y veraz abre el procedimiento de recaudación si no concurre el ingreso. Y la propia AEAT debería verificar si la falta de pago se debe a situaciones de

²¹ De hecho, se han planteado dudas sobre su constitucionalidad al poder vulnerarse los principios de igualdad y justicia material (por todos IGLESIAS RÍO, 2002, págs. 66 y ss. y PÉREZ MARTÍNEZ, 2008, pág. 213).

²² Sobre la naturaleza de la exención de responsabilidad del artículo 305.4 del CP puede verse, por todos, SÁNCHEZ-OSTIZ (2002, págs. 151 y ss.). Así, por ejemplo, se ha afirmado que la regularización del delito fiscal debe suponer la creación de una nueva categoría dentro de la teoría de la punibilidad que consista en la desaparición de la necesidad de pena por la desaparición efectuada voluntariamente por el sujeto pasivo del estado de cosas antijurídico (QUERALT JIMÉNEZ, 2007, pág. 58).

carácter meramente empresarial o personal o lo que hay detrás es una despatrimonialización ilícita para perjudicar al Erario. Si la respuesta es la primera, exigir el pago tendría una cierta similitud con la prisión por deudas, en tanto su crisis patrimonial no permite afrontar las deudas tributarias ahora afloradas. Si la realidad es un ocultamiento ilícito del patrimonio, la falta de pago debería dar lugar a dos delitos distintos sobre la misma deuda: un delito contra la Hacienda Pública y un delito de alzamiento de bienes. En efecto, la falta de pago y los movimientos para su ocultación entran dentro del bien jurídico tutelado por el delito de alzamiento de bienes, que son los derechos de los acreedores de crédito con el patrimonio del deudor [art. 1.911 del Código Civil (CC)]²³. Y precisamente dicha situación se torna extraña en tanto ambas figuras protegerían de forma simultánea el patrimonio de la Hacienda por un supuesto de autodenuncia. A nuestro parecer, el delito de alzamiento de bienes debe ser el cierre del sistema para hacer frente a la lesión del patrimonio de la Hacienda que exige la FGE. Si un obligado tributario declara sin ingreso, habría regularizado su delito contra la Hacienda Pública. Si esa falta de ingreso se debe a una despatrimonialización ilícita, debe ser aplicable el delito por alzamiento de bienes.

b. Argumentos procedimentales tributarios para no exigir el pago en el caso de regularización

Los argumentos a los que hemos hecho mención podríamos incardinarlos dentro de los de carácter material. A los anteriores creemos que se deben añadir los de carácter procedimental, que hasta ahora se han excluido de la argumentación y que son significativos²⁴.

- (i) Se trata, por un lado, de la inexistencia dentro del procedimiento de recaudación de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. El artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT) determina 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 mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal». De la misma manera, en el artículo 150, referido en exclusiva al procedimiento inspector, se regulan los efectos en dicho procedimiento cuando se pasa el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Por su parte, en

²³ Con independencia de que se pueda hablar de otros tipos bienes jurídicos protegidos, como es el de las exigencias del sistema de crédito que se basan en la fluidez de las operaciones y en la confianza de los inversores en su funcionamiento (VIVES ANTÓN y GONZÁLEZ CUSSAC, 1998, pág. 26).

²⁴ Dentro del ámbito penal se ha cuestionado la operatividad procesal de la regularización total (con ingreso) en tanto lo cierto es que la exención no afecta ni al proceso penal ni a la incriminación. Ha concurrido un delito y lo que se levanta es la pena. Eso supone que un sector de la doctrina entiende que todo lo que afecta a la comprobación del delito, así como la concreción de la responsabilidad de los partícipes o la determinación del alcance de la regularización debe producirse en sede procesal penal (*Vide* DE LA MATA BARRANCO, 2005, pág. 306). Es decir, el proceso penal debe iniciarse si ha habido la comisión del delito contra la Hacienda, y debería esperarse a que hubiera sentencia o bien proceder al archivo de las actuaciones o a sobreseimiento libre de la causa (IGLESIAS RÍO, 2009, pág. 282). GIL MARTÍNEZ (2005, pág. 361) entiende que el momento para pronunciarse sobre la concurrencia de esta excusa es en fase de plenario, aunque por razones de economía procesal y favorecimiento del reo sería aconsejable admitir la eficacia de la eximente en la fase inicial.

el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004 el procedimiento de remisión se vincula al proceso de liquidación o al sancionador²⁵.

En definitiva, la normativa no hace mención directa o indirecta al procedimiento de recaudación y la paralización del mismo y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. La presentación de una declaración sin ingreso abrirá normalmente el procedimiento recaudador, dejando al margen la comprobación, y determina la inexistencia de sanciones, en tanto la presentación de la autoliquidación actúa como levantamiento de la pena en el ámbito administrativo sancionador. Por tanto, legalmente no existe un mandato a la AEAT a los efectos de remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por el hecho de no haber pago si hay autoliquidación. Y esto debería ser un argumento basilar a la hora de interpretar el artículo 305.4 del CP. El legislador, aunque sea tributario, no exige que se pase el tanto de culpa al Ministerio Fiscal en caso de impago, lo que implicaría reconocer que dicho legislador entiende que no existe delito contra la Hacienda Pública cuando se presenta una autoliquidación sin ingreso, incluso en el caso de que esta sea superior a 120.000 euros²⁶.

- (ii) Otro argumento tiene que ver con el procedimiento a seguir en el caso de que la propia dependencia de recaudación decidiera seguir los predicamentos del TS y de la FGE. Como veremos en el siguiente apartado, la regulación de la LGT está orientada, sin excepción, a la apertura del procedimiento de apremio, exigiendo recargos por presentación extemporánea y los del procedimiento ejecutivo. Y el proceso por delito fiscal se presenta incompatible con dicha dinámica, lo que implica que el legislador fiscal ha determinado un marco regulatorio fundamentado en que la presentación de una declaración extemporánea sin pago se ventila íntegramente en sede administrativa sin que dé lugar a un delito contra la Hacienda.

En definitiva, y como advertía LARENZ (1994, pág. 253), las normas jurídicas singulares no están aisladas unas de otras, sino que muchas veces son normas jurídicas incompletas que solo al unirse producen la norma jurídica completa²⁷. Podría argüirse en contra la independencia y auto-

²⁵ Más dudas podría plantear el artículo 32.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, al hacer referencia a que «En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo». Como puede verse, no se incardina de forma expresa la remisión de expediente al Ministerio Fiscal a la existencia de infracciones. Sin embargo, el apartado 2 del artículo 32 parece no dejar lugar a la duda de que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal se ubica o bien antes de la propuesta de liquidación, después de la misma o durante el procedimiento sancionador una vez dictado el acto de liquidación.

²⁶ Tampoco parece aplicable el artículo 95.3 de la LGT al presente caso. Dicho precepto determina que «Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona 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. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente». Si bien técnicamente el delito fiscal está dentro de los delitos no perseguibles de oficio, lo cierto es que se trata de una norma general que debe ceder frente a la norma especial del artículo 180. El delito contra la Hacienda Pública y su remisión al Ministerio está reglada en la LGT de manera específica.

²⁷ Señala también LARENZ (1994, pág. 259) «Que el alcance de las normas jurídicas particulares solo puede ser entendido en su conexión con la regulación total a que pertenecen y, además de ello, frecuentemente también con otras regulaciones y con la relación en que se encuentran estas regulaciones entre sí, se manifiesta especialmente cuando varias normas jurídicas o regulaciones concurren entre sí».

mía de la norma penal, como ley orgánica²⁸. Pero lo cierto es que la coherencia es esencial en Derecho, hasta el punto de que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador (DE ASIS ROIG, 1995, pág. 28)²⁹. Como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014) «Cada norma singular no constituye un elemento aislado e incommunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, en cuyo seno, y conforme a los principios generales que lo informan y sustentan, deben resolverse las antinomias y vacíos normativos, reales o aparentes, que de su articulado resulten». En definitiva, como se ha aprobado por la Ley 2/2011 de Economía Sostenible «A fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, las facultades de iniciativa normativa se ejercerán de manera coherente con el resto del ordenamiento para generar un marco normativo estable y predecible, creando un entorno de certidumbre que facilite la actuación de los ciudadanos y empresas y la adopción de sus decisiones económicas» (art. 4.4).

i. El pago en el caso de deudas tributarias prescritas

Otro problema de carácter procesal es la regularización de deudas prescritas tributariamente pero que al estar dentro del quinto año de prescripción penal sí podrían dar lugar a responsabilidad civil. El actual artículo 305.5, introducido en la reforma del CP de 2010, ha determinado la existencia de responsabilidad civil por el importe de la «deuda tributaria que la Administración tributaria **no haya podido liquidar por prescripción...**». De esta manera se termina legalmente con la problemática de si una deuda extinguida por prescripción podía dar lugar a responsabilidad civil del delito. Como consecuencia, hasta que no prescriba el delito, se debería poder regularizar para evitar tanto las penas como la responsabilidad civil. En el ámbito tributario, el artículo 122.1 de la LGT determina que «Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias... **siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria**». La prescripción opera de oficio y, además, es una forma de extinción de la deuda tributaria (art. 59 de la LGT). Por tanto, se cierra la vía procedimental tributaria para poder regularizar por deudas prescritas³⁰. La presentación con ingreso de la misma llevaría a una situación difícilmente justificable en tanto una vez pasados los cinco años se podría proceder a la solicitud de la devolución de ingresos indebidos³¹.

²⁸ Pero como señalaba QUERALT JIMÉNEZ (2007, pág. 36) con relación a la normativa anterior a la introducción en el CP de la regularización tributaria, si una disposición extrapenal o, incluso, infralegal, es admitida para contemplar un tipo penal (las leyes penales en blanco), levantar el castigo criminal acudiendo a una ley no parece que sea quebrantar ninguna garantía ni perjudicar ningún derecho legítimo de tercero.

²⁹ Uno de los argumentos de interpretación es el de coherencia del sistema, en virtud del cual el sistema normativo, se supone que elaborado por un legislador consecuente y racional, no puede regular dos situaciones idénticas de forma contradictoria o incompatible (principio de exclusión de las antinomias). *Vide* SANTAMARÍA PASTOR (1988, pág. 397).

³⁰ De hecho, se defendió que una vez prescrita la obligación tributaria, estaría en peor condición el sujeto que ha visto prescribir su obligación que aquel otro que no hubiera prescrito, pues el primero no podría servirse de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del CP (*vide* la doctrina citada por SANZ DÍAZ-PALACIOS, 2009, pág. 109).

³¹ Lo cierto es que si se presentase una autoliquidación con ingreso por un periodo prescrito, no parece que la AEAT pusiese alguna pega en tanto es posible que entendiera que el plazo prescriptivo estuviera interrumpido por alguna otra actuación realizada en plazo. De esta manera, se regularizaría penalmente la situación, aunque técnicamente no fuera un ingreso de una deuda tributaria. Este sistema llevaría a la incongruencia de que el obligado tributario, una vez pasados los cinco años en los que prescribe el delito fiscal, podría solicitar la devolución de ingresos indebidos por el importe ingresado por una deuda tributaria ya prescrita [el art. 221 c) de la LGT determina que opera la devolución de ingresos indebidos «Cuando

Sin embargo, y si bien es difícilmente perseguible al no poder actuar la AEAT sobre deudas prescritas, el riesgo penal sigue vivo durante un año. Cabe entonces preguntarse cómo habría que regularizar las deudas tributarias prescritas en vía del proceso penal y que solo pueden ser exigidas como responsabilidad civil. Parece que no debe existir impedimento alguno en que la declaración veraz y completa se presente ante los juzgados. El problema estaría en el pago de la responsabilidad civil y si junto con la declaración habría que proceder a consignar judicialmente el monto de la misma (arts. 1.176 y 1.178 del CC)³². Ciertamente, al tener que ser fijada la cuota tributaria y la responsabilidad civil por el propio Juez de lo penal, exigir con carácter simultáneo a la autodenuncia penal la consignación parece, cuanto menos, extraño.

ii. El pago y la excusa absolutoria frente a terceros

Otra de las cuestiones que se han planteado alrededor de la excusa absolutoria es su alcance a terceros implicados en el delito contra la Hacienda Pública³³. Se trataría de un supuesto donde el obligado tributario regulariza totalmente, mediante autoliquidación completa y el pago simultáneo. La FGE señaló en su Consulta 4/1997 que si el partícipe se ha opuesto a la regularización no operarán los efectos beneficiosos de la excusa absolutoria y con relación al partícipe que no ha colaborado pero tampoco se ha opuesto, habrá que estar al caso concreto, no siendo descartable la aplicación de una atenuante analógica con relación al artículo 21.5 del CP. A efectos prácticos, una autoliquidación con ingreso va a suponer que la AEAT normalmente no ponga en conocimiento a la Fiscalía la situación de los partícipes y, por tanto, no pueda haber punibilidad³⁴. Es más, aquellos obligados tributarios que quieran regularizar su situación lo normal es que no cuenten ni involucren a los terceros implicados, en tanto su participación no es necesaria.

El problema real se planteará cuando se presente una autoliquidación extemporánea sin ingreso. En dicho supuesto, si finalmente se abriera el proceso penal, al no haber regularización, cabe plantearse cómo sería posible para los colaboradores evitar su penalidad de forma independiente. Según la Consulta 4/1997 de la FGE, cuando conste la voluntad de colaboración del partícipe y una

se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción». En dicho caso, parece que la solución jurídica sería devolver íntegramente las cantidades ingresadas, más los intereses de demora —obteniendo así el obligado uno de los mejores tipos de interés del mercado— y haber evitado el riesgo del delito fiscal. En definitiva, una situación difícilmente tolerable en términos jurídicos.

³² DOMÍNGUEZ PUNTAS (2011, pág. 25) mantiene como tesis general que el pago no es requisito obligatorio para la regularización penal, pero sostiene que en deudas prescritas tributariamente, al no poder ejercitar la Administración sus potestades de autotutela ejecutiva, si es necesario el pago. Por nuestra parte entendemos que es suficiente con la declaración en tanto esta promoverá el procedimiento penal que será el que determine finalmente una responsabilidad civil.

³³ Por todos, *vide* SÁNCHEZ PEDROCHE (2007, págs. 355 y ss.).

³⁴ Con independencia de críticas de carácter dogmático que se puedan plantear a la postura de la FGE, el problema fundamental de esta tesis estará en el propio procedimiento tributario. Una autoliquidación completa con ingreso por parte de un obligado tributario tiene como única respuesta por parte de la Administración el coger el pago. No se inicia ningún otro procedimiento ni en la normativa hay ningún deber al respecto. Esto, de facto, implica que procedimentalmente sea de muy difícil cumplimiento la aplicación de la Consulta 4/1997. Incluso en el caso de que se abriera un procedimiento inspector contra el obligado tributario, donde los presuntos partícipes no son parte del mismo, es complejo técnicamente que este pueda acabar en un expediente remitido al Ministerio Fiscal. De hecho, no se debería paralizar el procedimiento inspector, ya que lo que se sustancia es una responsabilidad meramente penal de un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria en tanto al haber pago no puede ser sancionado de forma autónoma.

oposición del autor que impida la regularización cabe apreciar la atenuante del artículo 21.6, si bien considerándola muy calificada en los supuestos en que el partícipe denuncie la defraudación y únicamente ordinaria en el caso de que se limite a intentar que el autor regularice la situación³⁵. Lo que no considera en su Consulta la FGE es qué sucede cuando conste la denuncia y el obligado tributario presente una autoliquidación extemporánea sin ingreso. ¿Realmente puede condenarse al colaborador en estos casos? En definitiva, exigir el pago para regularizar en un delito fiscal coloca a los terceros en una situación ciertamente compleja.

c. Argumentos derivados del proceso concursal

Otro argumento que puede llevar a mantener la no obligatoriedad del pago es la regulación concursal. Las regularizaciones tributarias pueden hacerse en fase de concurso. Lo normal es que se trate de deudas tributarias devengadas con fecha anterior a la declaración de concurso. Si ahora se ponen de manifiesto lo preceptivo sería aflorar dichas deudas, con independencia de que nos encontremos ante un sistema de intervención de los administradores concursales, o bien estos desplacen a los antiguos (art. 40 de la Ley Concursal). Si, como será lo común, el devengo es anterior a la declaración del concurso, las deudas tributarias no tendrán la consideración de créditos contra la masa, lo que implicará que no sea aplicable el artículo 154 de la Ley Concursal, que determina que antes de proceder al pago de los créditos concursales se deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para pagar los créditos contra la masa, y donde estos créditos deberán satisfacerse a sus respectivos vencimientos³⁶.

La calificación de la deuda tributaria que ahora se aflora mediante una declaración extemporánea será la de crédito concursal. Esto conlleva, por lo que en este estudio importa, que no sea posible proceder al pago de la deuda junto con la presentación de la autoliquidación, en tanto que su calificación como crédito concursal implicará que entre dentro de la masa pasiva de los créditos y el pago de los mismos deba hacerse con arreglo al orden establecido en la Ley Concursal (arts. 155 y ss.). Además, la presentación extemporánea sin ingreso no daría lugar al inicio del procedimiento de apremio administrativo (art. 55.1 de la Ley Concursal).

³⁵ DE LA MATA BARRANCO (2005, pág. 309) no entiende cuál puede ser el fundamento de hacer depender la regularización de un partícipe de una actuación del obligado tributario que no está en su mano. Sostiene que la aplicación analógica del artículo 16.3 debería permitir la exención cuando el partícipe consiga o intente conseguir de una manera firme y decidida la regularización. BRANDÁRIZ GARCÍA (2004, pág. 115) mantiene que la regularización del partícipe no precisa incluir el pago de la deuda de la que no es responsable, sino que se integrará por la autodenuncia, de tal manera que su comunicación sirva para aflorar el fraude y permitir a la entidad gestora poner en marcha los procedimientos de recaudación.

³⁶ El artículo 84.2.10.º de la Ley Concursal establece que son créditos contra la masa los que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso. En sede tributaria se han producido discusiones tanto en el ámbito del IVA como de las retenciones a los efectos de su calificación como crédito concursal o contra la masa. En relación con el IVA, el TS ha mantenido que «tiene su nacimiento en la operación mercantil a la que se vincula, es decir, con cada una de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas con el mencionado impuesto» [Sentencia de 1 de septiembre de 2009, rec. núm. 253/2007 (NCJ050445)]. Y en lo que afecta a las retenciones «concluir que únicamente las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso pueden ser tenidas como créditos contra la masa en la medida en que traen causa en el ejercicio de la actividad empresarial del concursado desarrollado tras dicho momento y encuentran acomodo en el n.º 5 del artículo 84.2.10.º» [Sentencia de 20 de septiembre de 2009, recurso núm. 202/2007 (NCJ050906)].

La adopción de los postulados de la Circular 2/2009 para regularizar (declaración completa más pago) supondría que un delito contra la Hacienda Pública no es regularizable en fase de concurso si el devengo se produjo con anterioridad a la declaración de concurso. Y dicha conclusión plantea situaciones difícilmente conciliables con los principios jurídicos. Supondría instaurar, ahora sí, la prisión por deudas, además de impedir el ejercicio de un derecho que cualquier obligado tributario que no esté en concurso sí tendría, lo que podría vulnerar el principio de igualdad³⁷. Lo anterior nos llevaría a que no sea posible aceptar el pago como un elemento esencial para la regularización cuando una entidad está en concurso. Pero si dicha afirmación es aceptable para quienes están en concurso, debe serlo también para el resto de obligados, pues la existencia de un procedimiento no puede condicionar los requisitos para que exista regularización.

A lo anterior cabría añadir un argumento sintáctico. El artículo 87.2 *in fine* de la Ley Concursal determina que «en el caso de **no existir liquidación administrativa**, se clasificarán como **contingentes** hasta su **reconocimiento** por sentencia judicial las cantidades **defraudadas** a la Hacienda Pública y a la Tesorería General de la Seguridad Social **desde la admisión a trámite de la querrela o denuncia**»³⁸. Como puede verse la propia Ley Concursal hace mención expresa a la exigencia de una liquidación administrativa para que pueda procederse por delito. Y una autoliquidación no estaría dentro de dicho significante. De nuevo, el legislador de una manera implícita parece reconocer que la única vía para que exista delito fiscal es mediante un procedimiento administrativo iniciado por la Administración. Y eso supone excluir los supuestos de regularización que abren la vía de recaudación.

d. La excusa absolutoria y la responsabilidad penal de las personas jurídicas

El hecho de exigir el pago para regularizar coloca en una situación compleja a los administradores de derecho o de hecho que ya no estén en la entidad jurídica defraudadora. La regularización tributaria por una cuota defraudada la debería realizar la persona jurídica que se ha beneficiado de la misma, al ser el obligado tributario³⁹. Sin embargo, y al menos hasta la reforma del CP por la Ley Orgánica 10/2010, una persona jurídica donde las personas físicas responsables del delito no estu-

³⁷ DOMÍNGUEZ PUNTAS (2011, pág. 22) entiende que si son los administradores concursales quienes presentan una autoliquidación extemporánea sin ingreso no se puede regularizar el delito fiscal, en tanto dicha autodenuncia no se produce por quienes eran los administradores en el momento de la comisión del delito. No podemos compartir dicha postura, en tanto la declaración no la hacen en nombre propio los administradores concursales, sino del obligado tributario deudor.

³⁸ En los delitos contra la Hacienda Pública la calificación como contingente supondrá que habrá un crédito de cuantía cero y no atribuirá a su titular derecho de voto y cobro hasta que se dicte sentencia. Una vez que se dicte sentencia, el crédito aparece clasificado como un supuesto de crédito con privilegio especial por responsabilidad civil extracontractual (art. 91.5 de la Ley Concursal), situado detrás de los créditos tributarios. Los intereses y la multa serán calificados como un crédito subordinado (art. 92.3 y 92.4 de la Ley Concursal). En nuestro caso el problema será en la calificación inicial de la autoliquidación. En teoría, la Administración tendría que reconocer el crédito, por lo que debería ser computado desde el inicio como un crédito privilegiado por el importe autodeclarado. Pero una vez iniciado el procedimiento penal, mediante la admisión a trámite, parece que dicho crédito debería ser dado de baja para calificarse como contingente. No obstante, LINARES GIL (2009) entiende que cuando se dicta liquidación antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal debe procederse a su calificación con arreglo a los conceptos liquidados, sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse de la eventual sentencia que ponga fin al proceso concursal.

³⁹ La FGE señala en su Consulta 4/1997 que las regularizaciones deben hacerse en nombre de las personas jurídicas deudoras del tributo de tal manera que el autor del delito, que será quien realice la conducta regularizadora, se verá favorecido cuando actúe *en representación* de la persona jurídica.

vieran en la entidad podría tener escaso interés en regularizar. En dicho caso, hacer obligatorio el pago pondría al antiguo administrador en una situación de difícil solución, pues la denuncia de la situación y su participación no le eximiría de responsabilidad penal. Sin embargo, si se acepta que no es necesario el pago, el antiguo administrador podría regularizar su situación personal mediante cualquier tipo de declaración, denunciando a su vez a la persona jurídica en el ámbito tributario, que en su caso respondería de las sanciones que se le impusiesen si no ha regularizado antes de que se iniciaran los procedimientos de comprobación.

El nuevo sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas supone, por un lado, que en el caso de que las personas físicas hubieran fallecido o bien no hubieran sido individualizadas, la persona jurídica responderá penalmente. Por otro lado, si hay persona física penalmente imputable, la propia persona jurídica será penalmente responsable, debiendo responder de la pena de multa (arts. 33.7 y 310 bis del CP) y la responsabilidad civil (art. 116.3 del CP).

Desde el punto de vista de la excusa absolutoria cabe plantearse qué incidencia tiene esta reforma. Una declaración extemporánea con ingreso solo se debe realizar por el obligado tributario persona jurídica. Y esa regularización debería alcanzar tanto a la persona jurídica como los administradores que en su día cometieron el delito, con independencia de que estos no estén ya en la entidad⁴⁰. El problema se encontrará si no se procede al ingreso. Si la entidad declara y no paga, y siguiendo la tesis de la Circular 2/2009, existiría una atenuante por autodenuncia, que alcanzaría tanto a la persona jurídica como al administrador si este es el mismo que cometió el delito. La cuestión sería determinar si esa atenuante por confesión se limita solo a la entidad [art. 31 bis.4 a)] o alcanza también a los administradores que ya no están en la entidad y que no han presentado dicha autoliquidación. Es más, si los administradores antiguos que ya no están en la entidad denunciaran los hechos, parece que su declaración solo supondría una atenuante para ellos, pero no para la entidad mercantil, ya que se ha realizado al margen de ellos.

A nuestro juicio, la exigencia de la declaración veraz y completa sin pago para regularizar el delito fiscal se integra mejor con la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La presentación extemporánea por la entidad regularizaría para la propia entidad y los administradores, incluso cuando ya no estén. A su vez, la declaración por parte de los antiguos administradores debería suponer para ellos la exclusión de responsabilidad penal y para la sociedad la imposibilidad de ser penalmente responsables, sin perjuicio de las consecuencias tributarias que tuviera, incluso un procedimiento sancionador en tanto la entidad no habría procedido a regularizar con arreglo al artículo 27 de la LGT.

4. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO EN EL CASO DE QUE EL PAGO FUERA PRECEPTIVO PARA LA OPERATIVIDAD DE LA EXCUSA ABSOLUTORIA

Como hemos visto, la obligatoriedad del pago es una cuestión no cerrada legalmente. No se puede afirmar que nos encontramos ante un delito no regularizado si existen autoliquidaciones sin

⁴⁰ La FGE mantiene en su Consulta 4/1997 que en el caso de que un administrador se hubiera opuesto a la regularización del delito, llegando a votar en contra, no podría tener derecho al levantamiento de la pena.

ingreso por valor superior a 120.000 euros, y no es posible mantener que la AEAT se encuentra legalmente obligada a denunciar ⁴¹. Pero lo cierto es que a día de hoy el TS parece haber consolidado dicha pauta y la Circular 2/2009 de la FGE obliga a sus fiscales a actuar frente a las declaraciones fuera de plazo sin ingreso ⁴². Y no hay que olvidar que según la Constitución Española (CE) el Ministerio Fiscal tiene como misión promover «la acción de la justicia en defensa de la legalidad» (art. 124). Lo que se plantea es cómo debe proceder la AEAT ante autoliquidaciones por importe superior a 120.000 que no lleven aparejado el correspondiente ingreso por la totalidad de la deuda regularizada. Según el primer informe del Observatorio de Delito Fiscal (2006, pág. 40), la Administración gira recargos e intereses «sin plantearse si dicha conducta pudiera haber sido o no constitutiva de delito fiscal». Y lo cierto es que es la vía de acceso normal de los delitos contra la Hacienda sigue siendo la denuncia de la propia AEAT, y esa denuncia exigiría lo que se denomina el cumplimiento de la fase procedimental de los delitos contra la Hacienda. Esa fase procedimental en vía de recaudación no está regulada en la normativa y, en todo caso, apunta en una dirección contraria a la mantenida por el TS y la FGE.

a. Naturaleza jurídica de las Circulares de la FGE

Una cuestión previa que es necesario apuntar radica en la naturaleza jurídica de las circulares emitidas por el Ministerio Fiscal. Jurídicamente, «ha de recordarse que estas circulares, pese al respeto que merecen por su elevada calidad técnica, no tienen la consideración de norma de obligado cumplimiento para los Tribunales» (STS de 17 de octubre de 2001, rec. de casación núm. 768/2000-P). Las circulares, como instrumento de Derecho administrativo, no se encuentran reguladas en la actual Ley 39/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. Se trata de normas de carácter interno, dirigidas a los propios órganos inferiores y no a los administrados, que no pueden ver quebrantados por la misma sus derechos, y que solo pueden actuar contra los actos concretos de aplicación de cualquier circular. Pero, por lo que aquí interesa, vinculará a los órganos sometidos a una relación jerárquica ⁴³. En este sentido, el artículo 25 de la Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal determina que «El Fiscal General del Estado podrá impartir a sus **subordinados** las órdenes e instrucciones convenientes al servicio y al ejercicio de las funciones, tanto de carácter general como referidas a asuntos específicos».

La Circular 2/2009 expresamente advierte que debido a los problemas sobre el término de regularización fiscal «Resulta por tanto del mayor interés el establecimiento de **criterios interpretativos que garanticen la unidad de actuación del Ministerio Fiscal** en relación con esta cuestión, a fin de evitar, en la medida de lo posible, **la inseguridad jurídica que genera el tratamiento desigual –en sede administrativa y jurisdiccional– de situaciones que en la práctica pueden ser prácticamente idénticas**».

⁴¹ Por todos, puede verse HERMOSÍN (2008, págs. 321 y 322) quien manifiesta que al ser el delito fiscal un delito público es obligatorio pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, sin que puedan valorar discrecionalmente la posibilidad de hacerlo. El artículo 408 del CP determina la responsabilidad penal de aquellos funcionarios que dejaren intencionadamente de promover la persecución de delitos de los que tengan noticia.

⁴² Y también se mantiene esa postura en el *Manual de delitos contra la Hacienda Pública* de la Abogacía General del Estado (PÉREZ MARTÍNEZ, 2008, pág. 217).

⁴³ Con relación a la naturaleza de las circulares, *vide* VILLAR EZCURRA (1995, págs. 1.038 y ss.).

La Circular 2/2009 es una norma de carácter interno, dirigida a los fiscales sin que tenga consideración de fuente del Derecho más allá de la elevada calidad técnica que según el TS parecen tener. El objeto de la misma es garantizar la unidad de actuación del Ministerio Fiscal y evitar el trato desigual en sede *administrativa* ⁴⁴. Dicho aserto dista de ser claro, pero no parece que pueda entenderse que afecta al ámbito administrativo tributario, sino al ámbito de interno de actuación administrativo de los propios fiscales, en tanto las circulares de la FGE solo vinculan a sus subordinados. Y, por lo que aquí interesa, no vincula jurídicamente a los funcionarios de la AEAT.

A pesar de lo dicho, el hecho de que la FGE interprete el concepto de regularización y ordene a la Fiscalía a no considerar válida la excusa absolutoria sin el pago parece tener indudables efectos sobre la conducta de los obligados tributarios por un efecto *publicidad*. Una actuación prudente de los obligados tributarios, que será la única que les pueda evitar la pena de banquillo, les hará adoptar sus decisiones tomando por adecuada dicha interpretación ⁴⁵. Eso supondrá, por un lado, que aquellos sujetos que no tengan fondos para regularizar no se vean incentivados a presentar una declaración complementaria con solo la contraprestación de la operatividad de una atenuante. Y, a su vez, quienes tengan fondos limitados o escasos y quieran regularizar su situación se verán compelidos a detraer recursos de otros lugares, aun a costa de la viabilidad de su situación, con la sola finalidad de extinguir su responsabilidad.

Las anteriores consecuencias deben hacernos cuestionar la adecuación de ciertos procederes administrativos que parecen arrogarse funciones legislativas en la medida en que condicionan la actuación de los ciudadanos. La CE es clara a la hora de determinar que el Ministerio Fiscal promueve la acción de la justicia en defensa de la legalidad y que actúa con base en principios de legalidad. Pero la legalidad es algo que le viene impuesto a la Fiscalía, y no que ella misma puede confeccionarse con base en sus propias interpretaciones. En el ámbito tributario ha sucedido, y sucede, con algunas interpretaciones de la Dirección General de Tributos que van a más allá de lo que permite la legalidad y que finalmente son puestas en entredicho por los tribunales o por el propio legislador. Pero, mientras tanto, han condicionado la actuación de muchos contribuyentes que no se han atrevido a actuar en contra de dicha doctrina.

b. Remisión del expediente a la Inspección en el caso de impago

La presentación de autoliquidaciones fuera de plazo sin ingreso implica, con arreglo a la LGT, la apertura del periodo ejecutivo. Como señalamos anteriormente, la LGT no contempla la remisión del expediente tributario al Ministerio Fiscal fuera de los procedimientos de comprobación o sancionador. Y no existe dentro del procedimiento de recaudación protocolo alguno con relación a qué hacer en el caso de autoliquidaciones sin ingreso por importe superior a 120.000 euros sin ingresar ⁴⁶. Y, como hemos reiterado, la Circular 2/2009 de la FGE no vincula jerárquicamente a los funcionarios de la AEAT.

⁴⁴ La propia CE determina que «El Ministerio Fiscal ejerce sus funciones por medio de órganos propios conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica» (art. 124.2).

⁴⁵ IGLESIAS RÍO (2003, pág. 212) hace mención en la doctrina alemana al «argumento del asesor», en tanto que el estímulo a regularizar puede venir de la mano de los asesores fiscales, aunque el defraudador solo se dejará arrastrar cuando tenga plena garantía de que la autodenuncia le reportará la plena impunidad.

⁴⁶ Puede verse la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre, de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos, donde no se hace mención alguna a la remisión al Ministerio Fiscal cuando se solicita aplazamiento o fraccionamiento.

No obstante lo anterior, si la dependencia de recaudación hiciera suya la interpretación de la Circular 2/2009 de la FGE caben dos posibilidades. La primera, que pasara directamente el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, sin realizar actuación alguna adicional⁴⁷. Sin embargo, entendemos que no podría/debería remitirse el expediente directamente al Ministerio Fiscal. Para que la presentación de una autoliquidación fuera de plazo opere como levantamiento de la pena se requiere que, previamente, se consuma un delito contra la Hacienda Pública. Y este exige una deuda tributaria por importe superior a 120.000 euros por ejercicio y año y que exista el elemento subjetivo del dolo. Y la posibilidad de que existan ambos no se verifica con la simple presentación de la autoliquidación ni tampoco pueden ser constatados en sede de recaudación, sino que requieren una comprobación. A nuestro parecer, resulta necesario tomar en consideración las siguientes cuestiones.

- (i) La existencia de una cuota impagada no implica que haya defraudación. Esta requiere el elemento del dolo en cuantías superiores a 120.000 euros⁴⁸. Es necesario distinguir dentro de una misma autoliquidación por importe superior a 120.000 defraudaciones de otros conceptos que pueden no ser fraudes y tener alguna justificación que evite el dolo o, incluso, la culpa⁴⁹. La apreciación del delito es algo que debe hacerse en primera instancia por la AEAT (art. 32 del RD 2063/2004). En este sentido, MERINO SÁENZ (2000, pág. 17) señala que la propia FGE emitió un informe (comunicado a la AEAT el 22 de mayo de 1995) donde mantenía que Administración tributaria «puede y debe valorar la concurrencia de todos los elementos del delito de defraudación tributaria antes de remitir un expediente al Fiscal» y «Solo puede abstenerse de tal remisión cuando aparezca con claridad que falta alguno de esos elementos (objetivo o subjetivo). Los supuestos de duda deben ser resueltos a favor de la remisión»⁵⁰.
- (ii) La segunda de las cuestiones tiene que ver con la naturaleza de las autoliquidaciones. Una autoliquidación no debería ser presupuesto suficiente para iniciar un procedimiento penal⁵¹.

⁴⁷ HERMOSÍN (2008, págs. 332 y 333) plantea si es obligatorio remitir directamente los expedientes en aquellos supuestos donde la cuota sea superior a 120.000 euros, de tal manera que la tarea de la Administración se limitaría a dicha comprobación, y pasaría al Ministerio Fiscal la valoración de la conducta. La otra opción es exigir que la AEAT valore también la conducta dolosa.

⁴⁸ Como señala la STS de 20 de junio de 2006 [rec. núm. 473/2005 (NFJ022730)], «Para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes».

⁴⁹ Señala ALONSO GONZÁLEZ (2007, pág. 97) que «a la hora de efectuar el cálculo de la cuota tributaria, no precisamente sencillo en muchas ocasiones, se deberán diferenciar aquellas partidas incorrectas pero derivadas de una interpretación equivocada aunque no delictiva de aquellas otras que son fruto del plan criminal».

⁵⁰ RIBES RIBES (2007, págs. 66 y 67) entiende que no se trata de que la AEAT deba realizar una interpretación del precepto penal a fin de concluir qué comportamientos son constitutivos de delito y cuáles no, tarea que corresponde a los órganos jurisdiccionales. Pero si la AEAT entiende sin duda que no existe dolo está legitimada para abstenerse de remitir el expediente al fiscal. Ahora bien, en caso de duda, esta autora señala que la Administración no se halla investida de potestades discrecionales de tal manera que debe remitir el expediente al Ministerio Fiscal. HERMOSÍN (2008, pág. 335) sostiene que remitir los expedientes al Ministerio Fiscal por el hecho de que superen los 120.000 euros sería una incoherencia, en tanto en muchos casos no se produce ese elemento subjetivo.

⁵¹ Seguimos en este apartado la argumentación de BLÁZQUEZ LIDOY (2004, págs. 3 y ss.) con relación a si una deuda autoliquidada y no ingresada puede ser objeto de un proceso por alzamiento de bienes o es un requisito de procedibilidad penal la realización de una inspección y la determinación de la deuda tributaria por la propia Administración.

Las autoliquidaciones son una declaración de conocimiento que contienen indirecta y eventualmente manifestaciones de voluntad, de tal manera que el contribuyente realiza una serie de operaciones lógicas, jurídicas y aritméticas dirigidas a determinar la deuda tributaria⁵². Y desde el punto de vista de la recaudación la existencia de una deuda autoliquidada supone una novedad respecto de los perfiles tradicionales de la autotutela ejecutiva del Derecho administrativo en la medida en que se trata *de ejecutar un acto ajeno* que la Administración no entra a conocer, es decir, se atribuye a un acto de un particular la fuerza y el valor suficiente para acarrear una consecuencia tan relevante como es la posible acción directa sobre su patrimonio cuando dicha consecuencia es propia de los *actos administrativos* (LITAGO LLEDÓ, 2000, pág. 223). De hecho, no hay que olvidar que al no originarse un procedimiento de liquidación (autotutela declarativa) se priva al particular de la garantía constitucional que en sí mismo representa el procedimiento administrativo, lo que plantea las consecuentes dudas desde el derecho de defensa de los administrados, pues no han podido alegar todo aquello que a su derecho conenga y que la Administración está en la obligación de tutelar (LITAGO LLEDÓ, 2000, pág. 252).

En definitiva, en caso de que el departamento de recaudación remitiese directamente al Ministerio Fiscal la existencia de deudas autoliquidadas por valor superior a 120.000 euros se va a intentar procesar por un delito donde se desconoce cuál es la realidad de la deuda, porque la Administración ha dado por válidas unas declaraciones que no ha comprobado si son o no ajustadas a la ley⁵³. Y, además, ni siquiera se tiene, a nuestro juicio, título ejecutivo válido a efectos penales, pues la Administración no ha realizado un previo procedimiento administrativo, que es presupuesto necesario para salvaguardar los derechos constitucionales de los administrados.

Y esto hay que engarzarlo además con el propio proceso penal. Hay que partir de la base que la querrela debe expresar «La realización circunstanciada del hecho» y «Expresión de las diligencias que se deberán practicar para la comprobación del hecho» [art. 277 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr)]. De esta manera se requiere del querellante una cierta exigencia para que acredite o proporcione los elementos necesarios para la investigación de los hechos que se imputan y que fundamentan la querrela (RIFÁ, VALLS y RICHARD, 2003, pág. 104, nota a pie 15). Y si esto así, ¿cómo es posible relacionar un hecho tomando solo la *confesión* del deudor y donde el acreedor no tiene constancia verdadera que se ha producido cuando, además, tenía en su mano poder para hacerlo? De esta manera, exigir una comprobación estaría avalada por el principio de intervención mínima y otra respuesta supondría irrogar al imputado una serie de perjuicios que podría vulnerar la seguridad jurídica⁵⁴. En este sentido, la STS de 10 de octubre de 2001 (rec. de casación núm. 4569/1999) señaló

⁵² Las autoliquidaciones tributarias son, en su contenido mínimo, *declaraciones*, y como tales, la LGT 58/2003 les apareja ciertos efectos. En primer lugar, el artículo 108.4 dispone que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones se *presumen ciertos para ellos* y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. En segundo, la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria (art. 119.1 pfo. 2). Y en tercer lugar, el artículo 101.1 pfo. 2 determina que la Administración no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los *datos* consignados por los sujetos pasivos en las autoliquidaciones y, como consecuencia, el artículo 120.2 establece que las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios *podrán* ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación procedente.

⁵³ Como advierte ALONSO GONZÁLEZ (2007, págs. 67 y 68), el correcto sistema de autoliquidación requiere una ulterior comprobación administrativa de las autoliquidaciones cumplimentadas.

⁵⁴ Pilar COLLADO YURRITA (1996, pág. 54) glosando el delito contra la Hacienda Pública advierte que el hecho de que la Admi-

que solo desde el momento en que se ha practicado una liquidación, aunque sea provisional, conforme a los métodos regulados en la LGT, se puede decir que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues la liquidación del impuesto presupone la *comprobación* del hecho imponible y su imputación a una persona. Es más, la sentencia sostiene que sin una liquidación sería imposible que el juez pudiera pronunciarse sobre los extremos que establecen los artículos 269 y 313 de la LECr así como informar al imputado en la forma prevista en el artículo 118 de la misma ley⁵⁵. De esta manera el TS concluye que la liquidación provisional *se convierte en requisito de procedibilidad* en el sentido técnico que la doctrina le da: circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo⁵⁶.

Por tanto, entendemos que el procedimiento adecuado sería solicitar a la inspección la apertura de un procedimiento de comprobación en todas aquellas autoliquidaciones presentadas por importe superior a 120.000 euros y que no hayan sido pagadas. En este caso, habría que solventar si solo deberían denunciarse las declaraciones donde el impago sea superior a 120.000 euros o, por el contrario, si el impago es parcial y su cuantía es inferior a 120.000 no tendría que ser objeto de remisión a la Inspección⁵⁷. La comunicación a la inspección no sería todavía una cláusula de bloqueo de la exención de responsabilidad penal, pues el artículo 305.4 exige para que opere la comunicación de «la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias». Pero esa iniciación debe ser formalmente comunicada a los obligados tributarios, y no puede entenderse como válida la simple iniciación interna sin notificación al obligado tributario. Por tanto,

nistración tributaria fije la cuota defraudada supone una mayor probabilidad de que la iniciación del procedimiento penal esté justificada, mientras que si no se ha pasado por ese tamiz el administrado se puede ver involucrado en un proceso penal, que finalmente no lleve a buen término, por lo que «la seguridad jurídica del contribuyente parece resultar violentada».

⁵⁵ No se trata de que sea necesaria la existencia de una liquidación como requisito de procedibilidad penal, en tanto es posible perseguir los delitos contra la Hacienda Pública aunque no se hubiese producido comprobación alguna por la Administración [STS de 3 de abril de 2003 (NFJ016242)], sino de que se determine el hecho concreto que se imputa con el máximo rigor. Por su parte, el TC, en su Sentencia 76/1990 (NFJ000802) y con relación al contenido de las actas y diligencias como documento público que hacen prueba sobre los hechos que motiven su formalización, señala que el acta de inspección contiene unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal reconociéndoles el valor de denuncia. Pero adviértase que la *notitia criminis* proviene de una constatación de hechos realizados por la Administración.

⁵⁶ El Auto de la AP de Madrid de 17 de diciembre de 2004 [núm. 610/2004 (NFJ018668)], referido al delito de alzamiento de bienes por deudas tributarias afirma que «En el ámbito penal, por un delito de alzamiento de bienes, no es suficiente con la autoliquidación, que es tan solo un título formalmente ejecutorio en vía recaudatoria, **pues tal tipo penal exige que exista una obligación de pago real, comprobada y cierta y que se haya incumplido**, alzándose con sus bienes el deudor para eludir el pago de tales deudas tributarias. **Sin la existencia, pues, de una "deuda real" no puede hablarse de insolvencia punible**». Y esta afirmación laazona con dos argumentos penales adicionales. En primer lugar, que a pesar de la naturaleza confesoria de las declaraciones en el procedimiento tributario, en un proceso penal no hay que olvidar que el imputado tiene derecho a que su declaración no sea veraz, e incluso aun cuando ratifique en el procedimiento su declaración, no le exige al juez de probar por otros medios la verdad de la confesión y la existencia del delito. En segundo lugar, es la acusación quien debe probar que concurren los elementos constitutivos del tipo penal, de tal manera que debe acreditar que se originó una deuda tributaria cierta y determinada, que no fue satisfecha por el sujeto pasivo del impuesto y que este se alzó con sus bienes para impedir su cobro.

⁵⁷ Para dificultar estos procedimientos, los obligados tributarios podrían presentar varias autoliquidaciones todas ellas inferiores a 120.000 euros o, si alguna fuera superior, que solo esta fuera pagada íntegramente y dejar el resto sin ingresar (especialmente en el ámbito del IVA y las retenciones, al ser tributos de declaración mensual o trimestral donde el umbral económico se toma con base anual). En dicho caso, sería procedimentalmente más complejo iniciar el expediente de regularización ante la inspección. Como señalamos en la nota a pie 12 se ha entendido por la STS de 2 de junio de 2005 [rec. de casación núm. 347/2003 (NFJ022499)] que una regularización con el solo objeto de rebajar la cuota tributaria por debajo del límite del delito fiscal no es válida a los efectos de la excusa absolutoria.

si con anterioridad a la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación se procediera al pago íntegro de la deuda tributaria, se habría regularizado válidamente el delito fiscal. Es decir, si el pago fuera requisito obligatorio, la regularización de un delito contra la Hacienda Pública podría hacerse en dos fases: primero presentado la autoliquidación correctora del fraude; segundo, ingresando con anterioridad a que se inicie formalmente el procedimiento de comprobación.

c. ¿Se abre el periodo ejecutivo en caso de remisión del expediente a la Inspección?

i. Situación antes de la Ley Orgánica 5/2010 de reforma del CP

Una vez que se haya remitido el expediente a las dependencias de Inspección queda por determinar si el inicio de la vía penal suspende el procedimiento ejecutivo derivado de la propia autoliquidación. El artículo 180 no determina de forma expresa que el procedimiento de liquidación se vea suspendido, aunque sí establece en su apartado 1 *in fine* que «Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes». El artículo 81.7 de la LGT establece la posibilidad de adoptar medidas cautelares «a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse», lo que parece implicar que la deuda no se puede ejecutar por parte de la Administración. El artículo 150.4 de la LGT dispone que «Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones» inspectoras. Por su parte, la disposición adicional décima de la LGT dispone en su apartado 1 que «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, **la responsabilidad civil** comprenderá la totalidad de la **deuda tributaria no ingresada**, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio». Y ya en vía reglamentaria, el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004 determina que incluso cuando los actos de liquidación ya hayan sido dictados «se **suspenderá la ejecución** de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial».

A la vista de los anteriores preceptos, es lugar común entender que la remisión al Ministerio Fiscal del expediente paralizaba no solo el procedimiento sancionador sino también el procedimiento inspector y, como dispone el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, también la recaudación⁵⁸. De hecho, en el primer informe del Observatorio del Delito Fiscal (2006, pág. 40) expresamente se manifiesta que «La denuncia implica la paralización de los procedimientos administrativos de investigación y determinación de la deuda tributaria—debiéndose limitar en lo sucesivo los órganos correspondientes a actuar en funciones periciales o de auxilio judicial—. Tampoco puede procederse a la exacción de las cantidades defraudadas». Y si esto es así en los procedimientos iniciados por la Administración, cabría entender que no es posible iniciar el proceso de recaudación aun en el caso de que haya habido una autoliquidación sin ingreso.

⁵⁸ En el informe de 8 de marzo de 2002 de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública, citado por CASADO OLLERO (2008, pág. 1.603), expresamente se advierte que la Administración debe abstenerse de seguir el procedimiento administrativo. Señala HERRERO DE EGAÑA (2010, págs. 3 y 4) que el fundamento de esta tesis radicaba en el principio de seguridad jurídica y del principio de prevalencia de la jurisdicción penal. Al tener que respetar los hechos que se fijan en vía penal, parece razonable que la Administración paralice el procedimiento administrativo a la espera de que se pronuncie el juez penal y determine los hechos que en su caso han de vincular a la propia Administración. No obstante, también hay parte de la doctrina que se había manifestado en sentido contrario, entendiendo que era posible seguir con el proceso de liquidación hasta su conclusión (CHOCLÁN MONTALVO, 2004).

Lo anterior es especialmente relevante cuando nos encontramos ante deudas tributarias de personas jurídicas, en tanto el TS mantiene que la deuda se transmutaba pasando de ser una deuda *ex lege* a una obligación *ex damno* exigible a los representantes legales⁵⁹. Esta opción había sido criticada por la doctrina en tanto entiende que es difícilmente justificable por razones de equidad tributaria y practicabilidad administrativa⁶⁰. Sin embargo, y por lo que aquí afecta, que es la ejecución de la autoliquidación, si se da por válida la tesis del TS de la mutación de la deuda, resultar difícilmente justificable que una deuda autoliquidada por una entidad pudiera ser ejecutada si hay un posible delito fiscal, en tanto el obligado al pago penalmente sería en primera instancia el administrador.

Por tanto, con anterioridad a la Ley Orgánica 5/2010 de reforma del CP, creemos que la normativa no permitía seguir con el procedimiento de recaudación en el caso de deudas por delitos fiscales, con independencia de que la deuda fuera autoliquidada. Sin embargo, en la normativa tributaria en materia de recaudación no se ha establecido en ningún precepto la posibilidad de paralizar el procedimiento de apremio por el hecho de que dicha deuda pueda dar lugar a un delito fiscal. Esto pone de manifiesto el hecho de que el legislador tributario no contemplaba la posibilidad de que una regularización sin ingreso por importe superior a 120.000 euros dé lugar a un delito fiscal. Como señalamos en un apartado anterior, de esta regulación podría deducirse que la falta de procedimiento completa el contenido del artículo 305.4 del CP, de tal manera que la integración de ambas normativas llevan a la conclusión de que no es obligatorio el pago, sino simplemente una declaración completa y veraz.

ii. Situación posterior a la Ley Orgánica 5/2010 de reforma del CP

La Ley Orgánica 5/2010 ha supuesto un cambio. Se ha introducido un apartado 5 en el artículo 305 del CP donde se determina que «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la **responsabilidad civil**, que comprenderá el **importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria**, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».

Se ha entendido que la referencia a que no se exige la responsabilidad civil si la deuda ha sido liquidada por «otra causa legal» en los términos previstos en la LGT supone abrir la vía hacia un nuevo modelo de delito fiscal en el que la Administración podría liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha un delito fiscal⁶¹. Sin embargo, también se mantiene que por sí misma la refor-

⁵⁹ Vide, por todos, SILVA SÁNCHEZ (2005, págs. 137 y ss.).

⁶⁰ Por todos, CHICO DE LA CÁMARA (2010, págs. 519 y 520) mantiene que la responsabilidad penal no altera las posiciones jurídico subjetivas derivadas del delito, por lo que se ha de exigir la deuda al sujeto pasivo, que en caso de no pagar tendría un enriquecimiento injusto. Además, es el ente el que se ha beneficiado económicamente de la actuación antijurídica y quien ha realizado el hecho imponible y manifiesta la capacidad económica.

⁶¹ Advierte HERRERO DE EGAÑA (2010, pág. 2) que para encontrar una explicación hay que remontarse al proyecto de la ley de reforma que se presentó en el año 2007. En la exposición de motivos sí se encuentra una explicación: «el objetivo de la reforma es que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal y como parece ser la tendencia general en derecho comparado. Tras la reforma del Código Penal deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, disposición adicional 10.ª y demás normas concordantes de la Ley General Tributaria. Asimismo, la Administración tributaria favorecerá la exacción efectiva del importe de la multa que penalmente se haya impuesto en sentencia».

ma Ley Orgánica 5/2010 no es suficiente; se trata de una vía abierta, que no estará disponible hasta que el legislador ordinario así lo establezca mediante la modificación de la LGT y sus reglamentos ⁶². Aunque también es cierto que parte de la doctrina ha entendido que no es necesaria dicha modificación de la LGT, siendo posible ya liquidar y recaudar ⁶³.

Aunque la norma solo haga mención a liquidación, lo cierto es que habría que entender que lleva aparejada también la recaudación, ya que otra solución dejaría sin efecto la pretendida reforma. Y en dicho caso, bien porque el legislador fiscal modifica su regulación o bien porque se entiende que incluso con la actual es posible hacerlo, la problemática de las autoliquidaciones sin pago en vía ejecutiva se verían solventadas en parte ⁶⁴. Pero faltaría regular lo que sucede con los recargos del artículo 27 y los recargos del periodo ejecutivo.

Por otro lado, la liquidación y apertura del procedimiento ejecutivo solventarían también los problemas derivados de los delitos contra la Hacienda Pública de personas jurídicas. Solo operaría la responsabilidad civil por las deudas no liquidadas de tal manera que la controvertida transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil se podría entender superada en parte.

Ahora bien, si la deuda se puede recaudar en vía administrativa, entrando en funcionamiento de manera inmediata los poderes exorbitantes de la autotutela ejecutiva, cabría plantearse si una autoliquidación sin ingreso no da lugar al levantamiento de la pena, sobre todo si al final la deuda tributaria al completo, con los intereses y recargos, es cobrada por el propio acreedor ⁶⁵.

d. ¿Es exigible el recargo del artículo 27 de la LGT por presentación extemporánea?

Si se pudiera seguir con el procedimiento ejecutivo se plantea si es posible exigir la totalidad de obligaciones accesorias que se derivan de la presentación extemporánea sin haber procedido al pago. Es decir, el recargo por presentación extemporánea y, en su caso, intereses, y los recargos derivados de la apertura de la fase ejecutiva.

⁶² En este sentido se pronuncian LINARES GIL (2010, pág. 16) y HERRERO DE EGAÑA (2010, pág. 2). En concreto, LINARES GIL mantiene que «la modificación del Código Penal no altera el statu quo actual del delito fiscal mientras no se modifique la Ley General Tributaria pues tanto de su tenor como de su constante aplicación se desprende la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro siempre que se denuncia la presunta comisión de un delito fiscal».

⁶³ FALCÓN Y TELLA (2011) entiende que no es necesario modificar la LGT en tanto que esta, en su actual redacción, permite liquidar y recaudar, aunque no en todos los casos. Si la valoración de la trascendencia de la decisión penal pendiente sobre la procedencia y cuantía de la liquidación lleva a la conclusión de que no tiene influencia decisiva sobre la misma –como aquellos casos donde solo se discute el dolo– el procedimiento administrativo debe continuar en lo que afecte a las cuotas e intereses.

⁶⁴ HERRERO DE EGAÑA (2010, pág. 2) señala que se pueden «continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el juez penal de forma tal que –cuando exista resolución judicial los pronunciamientos administrativos se acomoden a lo que resulte del proceso penal si no fueran coincidentes». LINARES GIL (2010, pág. 15) hace mención a las posibilidades procesales existentes en el caso de que los hechos declarados probados en sentencia penal firme sean incompatibles con una liquidación administrativa (revocación, recurso extraordinario, etc.).

⁶⁵ Y si aun así se entiende que no opera la excusa absolutoria, debería analizarse si es posible la aplicación de la atenuante de reparación del daño antes del juicio oral del artículo 21.5 del CP.

En el ámbito tributario, los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT impiden el nacimiento de sanciones y deben ser incompatibles con un delito fiscal⁶⁶. La LGT no ha solventado esta cuestión y parece deducirse de su redacción que la liquidación del recargo sería obligatoria en todo caso, en tanto no hay ninguna excepción. Sin embargo, la exigencia de los recargos del artículo 27 es jurídicamente incompatible con una posible condena por delito fiscal por los mismos hechos.

La paralización en sede administrativa de los procedimientos sancionadores cuando se remite el tanto de culpa al Ministerio Fiscal (art. 180 de la LGT) se fundamenta en el respeto al principio *ne bis in idem* (principio inherente según el TC a los de tipicidad y legalidad), que implica no solo que no pueden existir dos sanciones por los mismos hechos, sino que es también invariable la existencia de dos procedimientos de carácter sancionador por los mismos hechos y fundamento. Esto hace necesario traer de nuevo un debate no cerrado sobre la naturaleza jurídica de los recargos del artículo 27 de la LGT⁶⁷. Si la naturaleza jurídica de los anteriores recargos es sancionadora la aplicación del principio *ne bis in idem* debería impedir no solo la recaudación del recargo sino incluso su liquidación⁶⁸. Si su naturaleza jurídica no tiene carácter sancionador, desde el punto de vista procedimental parece que sería posible liquidar dichos recargos, e incluso, si fuera posible con arreglo a lo que hemos señalado en el apartado anterior, proceder a su recaudación. Si finalmente hubiera condena por delito fiscal, dichas cantidades deberían ser descontadas de la multa final.

En definitiva, la falta de regulación sobre la operatividad del recargo del artículo 27 de la LGT vuelve a poner de manifiesto cómo el legislador tributario no ha contemplado la posibilidad de que una

⁶⁶ El artículo 27.2 de la LGT determina que la aplicación del recargo «excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse». Y el artículo 179.3 establece que «Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas».

⁶⁷ Por todos, puede verse VELARDE ARAMAYO (2010, págs. 667), quien hace una recopilación y analiza las distintas tesis sobre la naturaleza jurídica del recargo por presentación extemporánea del artículo 27 de la LGT. Señala esta autora que «Si acudimos a los numerosos estudios sobre el tema, podremos comprobar que se articulan sobre dos ejes recurrentes; o bien son identificados con una figura indemnizatoria, o bien son considerados como una sanción encubierta, sin olvidar naturalmente los planteamientos híbridos de corte resarcitorio-sancionatorio». Así, por ejemplo, la Circular 2/2009 de la FGE mantiene que los recargos son prestaciones accesorias que tienen un cometido resarcitorio del retraso, sin finalidad represiva y, por tanto, sin naturaleza de sanción. En las SSTs de 22 de diciembre de 2010 [rec. núm. 35/2007 (NFJ041501)] y la 27 de septiembre de 2010 [rec. núm. 308/2008 (NFJ040741)], dictadas ambas en recurso para unificación de doctrina, se afirma que «De la doctrina del Tribunal Constitucional [SSTC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741), 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503), y 93/2001, de 2 de abril (NFJ010538)] solo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias».

⁶⁸ Con relación a la naturaleza sancionadora de los recargos, y aunque sea a otros efectos, no puede olvidarse hoy en día la jurisprudencia concursal que en la actualidad se está dictando sobre la consideración como créditos subordinados de las «multas y demás sanciones pecuniarias» (art. 92.4). Los tribunales de lo mercantil están entendiendo que los recargos sí entran dentro de esta categoría de multas y sanciones (vide la jurisprudencia citada por VELARDE ARAMAYO, 2010, págs. 684-685). Y especialmente significativa es la STS de 21 de enero de 2009 [rec. núm. 842/2007 (NFJ047878)] al afirmar que «No parece dudoso que el recargo de apremio ordinario es una sanción por la falta de cumplimiento de la deuda tributaria, sin que tenga por finalidad el resarcimiento de un daño, (decía un conocido civilista que "lo que excede del daño es pena"), a lo que no obsta la alegación de la parte recurrente de que con su importe se atiende a la satisfacción de gastos de índole interno, pues, con independencia de la ambigüedad e indeterminación del destino, no cabe confundirlo con la "ratio" de la figura consistente en sancionar el incumplimiento de la deuda en el plazo previsto —que es realmente cuando actúa el recargo por haberse producido el resultado que el ordenamiento jurídico desaprueba—, aparte de que lógicamente también opere, en momento anterior, en el sentido de estimular el cumplimiento, como por lo demás es connatural a todo sistema sancionador... y su naturaleza de sanción impropia (o en sentido estricto), y que por consiguiente procede calificarlo como sanción pecuniaria a los efectos de la clasificación del crédito correspondiente como subordinado del artículo 91.4.º de la LC».

autoliquidación fuera de plazo sin ingreso pueda ser trasladada al ámbito penal. Y si se entiende que con la nueva reforma del CP por Ley Orgánica 5/2010 va a poder ser ejecutada en vía administrativa una deuda autoliquidada, el legislador deberá afrontar su regulación si se inicia un proceso penal.

e. ¿Son exigibles los recargos del periodo ejecutivo?

La exigencia de la responsabilidad civil del delito a través del procedimiento de apremio (disp. adic. décima de la LGT) ha sido desarrollada por el Reglamento General de Recaudación (RGR), que determina en su artículo 128.1 que «la deuda derivada de la responsabilidad civil se acumulará al procedimiento administrativo de apremio... El importe derivado de la **responsabilidad civil no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo**». La norma es clara a los efectos de establecer que si hay delito fiscal y responsabilidad civil la deuda se hace efectiva a través del periodo ejecutivo, pero no es posible liquidar recargos del periodo ejecutivo. La razón de ser esta limitación radica en que estos casos la AEAT actúa en virtud de una encomienda legal de una responsabilidad de carácter penal –no hay que olvidar que según el art. 117.3 de la CE corresponde a los jueces y magistrados hacer ejecutar lo juzgado–, y no en la ejecución de una deuda tributaria⁶⁹. Pero esta norma implicaba que, al menos con anterioridad a la Ley Orgánica 5/2010, las deudas autoliquidadas sin ingreso por importe superior a 120.000 no pudieran dar lugar a la exigencia del recargo del periodo ejecutivo. De esta manera, la exigencia de este recargo por parte de la AEAT implicaría que no podría haber delito contra la Hacienda Pública. Como en casos anteriores, lo que subyace en esta regulación es que el legislador tributario ha entendido que una autoliquidación supone, al margen de su pago, una regularización con independencia de la cuantía.

Tras la reforma de la Ley Orgánica 5/2010, y si finalmente el legislador tributario optara por que se pudieran recaudar las deudas tributarias mientras que se instruye el proceso penal, entendemos que no existiría impedimento legal en exigir los recargos del periodo ejecutivo.

f. Cuantía a regularizar antes del inicio de las actuaciones de comprobación

Anteriormente hacíamos mención a que el pago podía no hacerse en el mismo instante de la presentación de la autoliquidación extemporánea, prologándose el plazo hasta que se comunique formalmente el procedimiento inspector. Por tanto, en el caso de que fuese posible iniciar el procedimiento ejecutivo, a partir de la Ley Orgánica 5/2010 y si finalmente el legislador tributario optara porque se pudieran recaudar las **deudas** tributarias mientras que se instruye el proceso penal, y se hubiera comunicado antes de la apertura del procedimiento inspector la providencia de apremio y la exigencia del resto de elementos de la deuda tributaria (intereses y recargos de los arts. 27 y 28), lo que se plantea en este caso es la necesidad de pagar la totalidad de la deuda derivada del mismo (art. 58 de la LGT) y que ahora se liquida⁷⁰. Lo cierto es que el artículo 305.4 hace mención a la regula-

⁶⁹ LINARES GIL (2010, pág. 8) advierte que «Se trata de una encomienda, *ex lege*, a la Administración tributaria para que lleve a efecto la ejecución material de la responsabilidad civil derivada del delito siempre bajo el control del juzgado o tribunal sentenciador», y cita en este sentido el Auto de la AP de Barcelona de 9 de julio de 2007.

⁷⁰ Entendemos que una de las cuestiones a modificar en el caso de deudas autoliquidadas por importe superior a 120.000 euros es que no se podría girar los recargos del artículo 27 hasta que no se descartara el inicio del proceso penal. Esto plan-

rización de las «**deudas** a que se refiere el apartado primero de este artículo» y en dicho apartado primero se hace mención al pago de *tributos* y de *cuota defraudada* y de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de devolución o disfrute de beneficios fiscales. A pesar de la incorrección técnica de mezclar «deuda» con «cuota» y «tributo» en el mismo precepto, creemos que el CP al definir la deuda lo hace mediante el reenvío al concepto de cuota, por lo que parece que legalmente solo es necesario pagar la cuota, aunque podrían plantearse problemas con los intereses de demora, en tanto la responsabilidad civil alcanza la reparación total de la deuda, incluido los intereses de demora⁷¹. Pero lo que creemos que no deberían ser exigibles son los recargos del periodo ejecutivo ni los del artículo 27 de la LGT. Sin embargo, técnicamente la deuda liquidada es única, de tal manera que si solo pagara la cuantía correspondiente a la cuota (o incluso intereses de demora) podría entenderse que ha regularizado penalmente su situación, lo que haría que operase la excusa absoluta, o al ser la deuda única, se entendiese que dicho pago debe prorratearse entre todos los conceptos, por lo que el pago sería solo parcial en referencia a la cuota y no se habría regularizado penalmente. La LGT determina en su artículo 63.3 que «En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado **varias deudas tributarias** del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, **aplicará el pago a la deuda más antigua**. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible». El caso que presentamos no está incardinado en este supuesto de hecho, en tanto que no nos encontramos ante varias deudas, sino una sola con distintos conceptos. Sin embargo, creemos que sería aplicable por analogía a nuestro problema; la deuda más antigua es el propio tributo y es el primero que debe considerarse cancelado.

5. PROBLEMÁTICA JURÍDICA EN EL CASO DE IMPAGO SI SE ABRE UN PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Hemos mantenido en el apartado anterior que si se entiende obligatorio el pago para regularizar el delito contra la Hacienda Pública el departamento de recaudación no debería remitir el expediente –porque en otras razones no lo hay– al Ministerio Fiscal, sino que tendría que instruirse un procedimiento inspector. Esta afirmación, sin embargo, plantea en sí mismo problemas que no vienen sino a poner de manifiesto, de nuevo, que el Derecho tributario no está diseñado para considerar que el no pago da lugar a un delito fiscal. Si, como acabamos de sostener, fuera preceptivo iniciar un procedimiento inspector a los efectos de determinar tanto el importe como el dolo, la apertura del mismo daría lugar a unas nuevas interrogantes.

tea un problema adicional con los intereses de demora, porque no hay que olvidar que con anterioridad al año el recargo absorbe a los mismos.

⁷¹ Decimos que parece porque el TS ha señalado que también es necesario satisfacer los intereses y los recargos legalmente previstos [Sentencia de 15 de julio de 2002, rec. de casación núm. 2313/2000 (NFJ012842)]. El artículo 308.4 del CP, que a diferencia del artículo 305.4 exige el pago, determina que es necesario reintegrar las cantidades recibidas incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales. IGLESIAS RÍO (2009, pág. 304) interpreta que la deuda incluye intereses, recargos por presentación fuera de plazo y recargos del periodo ejecutivo. BRANDÁRIZ GARCÍA (2004, pág. 85) incluye los intereses y los recargos por presentación extemporánea. Por su parte, CHOCLÁN MONTALVO (2004) advierte de la contradicción que supone entender que el pago es necesario para reparación desde un punto de vista penal y exigir que este incluya elementos ajenos a la norma penal, como son unos recargos extrapenales que ni si quiera la norma tributaria exige.

- (i) La FGE sostiene en su Circular 2/2009 que la autoliquidación sin ingreso da lugar a la atenuante de confesión. Esto implica que habría que acreditar en sede penal que el procedimiento inspector se inició, precisamente, por la propia autoliquidación. En caso contrario, sería difícilmente justificable la aplicación de la atenuante. Sin embargo, en la normativa tributaria no aparece este supuesto como un presupuesto de inicio de las actuaciones inspectoras; el comienzo será, conforme dispone el artículo 147.1 a) de la LGT, *de oficio*.
- (ii) El procedimiento inspector podría finalizar proponiendo una deuda que fuera mayor a la autoliquidada. En dicho caso, se plantearía si la declaración ha sido completa y veraz, tal y como exige la FGE para la regularización. Si la respuesta fuera negativa parece que se podría entender que la confesión ha sido incompleta de tal manera que no operase la citada atenuante ⁷². No obstante, se ha entendido que no es posible mantener que cualquier error en la regularización practicada suponga que sea inveraz e ineficaz, en tanto que pequeños y simples errores aritméticos o desviaciones poco significativas no deberían tener una virtualidad negativa de la regularización practicada ⁷³.
- (iii) El hecho de que se inicie un procedimiento inspector parece incongruente desde el punto de vista del proceso. Se trata de abrir un procedimiento inspector pensado en sí mismo no como una vía para liquidar sino como un paso previo para un posible inicio del proceso penal ⁷⁴. Y van a ser las pruebas obtenidas en dicho procedimiento la base inculpatoria principal. Pero precisamente por eso la situación se presenta como anómala, en tanto se trata de un procedimiento donde el obligado tributario no goza de los derechos que le deberían corresponder en esta fase, como es el derecho a no declarar contra sí mismo, a no declararse culpable, el derecho a ser asistido por un letrado y sí en cambio tiene todos los deberes inherentes a un procedimiento administrativo ⁷⁵.
- (iv) Relacionado con lo anterior está el hecho de que el proceso de inspección es un proceso diseñado de forma inquisitorial, donde a los obligados tributarios se les exige su colaboración. Cabe cuestionarse cómo se va a acomodar el hecho de que nos encontremos ante una confesión que actúe como atenuante con el propio desarrollo del procedimiento inspector. El derecho a no autoinculparse no afecta a las informaciones puestas de forma voluntaria a disposición de la Administración (MORENO FERNÁNDEZ, 2010, pág. 788). Pero es posible que

⁷² Se mantiene que la regularización debe ser de una sola vez, no valiendo la regularización de otra regularización, ya que la solución contraria dejaría la persecución de este tipo de delitos al libre albedrío del obligado tributario (QUERALT JIMÉNEZ, 2007, pág. 38).

⁷³ *Vide* SÁNCHEZ PEDROCHE (2007, págs. 369) y PÉREZ MARTÍNEZ (2008, pág. 220), citando la SAP de Barcelona de 12 de mayo de 1998. Por su parte QUERALT JIMÉNEZ (2007, pág. 38) advierte que lo esencial es que se afloren la integridad de bases imponibles hasta ahora ocultas, con independencia de que sea inexacta o incompleta. IGLESIAS RÍO (2009, pág. 295) entiende que lo fundamental es que hagan transparentes sus datos económicos, de tal manera que errores, desviaciones insignificantes o una eventual discrepancia interpretativa no impidan la regularización.

⁷⁴ Puede verse el trabajo de CASADO OLLERO (2008, págs. 1.608 y ss.) quien señala que el objeto del procedimiento inspector no es descubrir delitos fiscales sino asegurar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Afirma este profesor que «la iniciación de un procedimiento inspector para investigar un presunto delito fiscal, sin autorización ni encomienda judicial alguna, no es algo que pertenezca a la naturaleza de las cosas ni, por lo mismo, a la fisiología del sistema, sino una profunda disfunción (además, profundamente inconstitucional) que vicia de nulidad radical la actuación investigadora de la Inspección y el material probatorio derivado de aquella».

⁷⁵ *Vide*, sobre esta problemática, BILBAO ESTRADA y CHAZARRA QUINTO (2007).

si se inicia el procedimiento inspector, el obligado tributario luego no quiera colaborar, lo que plantearía problemas sobre la propia confesión. En este caso es donde habría que analizar cómo se incardina el derecho a no declarar contra sí mismo ⁷⁶. A nuestro juicio, si el sujeto pasivo se negara a dar información no se le podría coaccionar para hacerlo porque vulneraría el derecho a no autoincriminarse ⁷⁷. La inspección, ahora sí, debería remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. La deuda podría no haberse determinado y es posible que no pudiera pronunciarse sobre el dolo, pero habría sido la falta de colaboración del obligado tributario el causante de la misma ⁷⁸. Desde el punto de vista penal entendemos que el hecho de no colaborar con la Administración, pero sí hacerlo en vía del proceso penal, no puede impedir la aplicación de la atenuante por confesión, en tanto esta se habría realizado en el proceso respetando los derechos constitucionales.

Y también habría que plantearse qué acontece si el obligado tributario colabora y confiesa en el procedimiento administrativo y si dicha confesión *extrajudicial* realizada en sede administrativa luego es negada. No hay que olvidar que todos los hechos declarados dentro de procedimiento administrativo deben posteriormente ser ratificados en el proceso penal. La STC 76/1990 (NFJ000802) ha sostenido que la constatación de unos hechos por la Inspección es suficiente *notitia criminis* para la apertura de un proceso penal, pero dentro del juicio penal deberá reproducirse lo manifestado con observación de los requisitos de inmediación y contradicción. Pues bien, sería imaginable que en el proceso el imputado no ratifique su confesión, sino que la niegue, debiendo determinarse en dicho caso si es aplicable la atenuante por confesión ⁷⁹.

De nuevo podemos afirmar que en el ámbito del Derecho tributario las autoliquidaciones sin ingreso no están diseñadas para ser objeto de tratamiento penal. La apertura de un procedimiento inspector previo al penal presenta una serie de problemas que no hacen sino poner de manifiesto que para el procedimiento tributario una autoliquidación solo debe abrir el procedimiento ejecutivo.

⁷⁶ En un procedimiento inspector que no fuera un procedimiento inquisitivo no sancionador el sujeto no tiene derecho a rehusar la información que se le requiere, incluso cuando esta le pueda inculpar (PALAO TABOADA, 2008, págs. 201-201).

⁷⁷ Como señala MORENO FERNÁNDEZ (2010, pág. 775) se vulnera el derecho a no autoincriminarse cuando la información pretendida por la Administración no vaya destinada a la regularización tributaria o no vaya destinada en exclusiva a esa regularización tributaria, sino que también se destine a la imputación de la correspondiente conducta infractora (administrativa o penal).

⁷⁸ Señalan AGUALLO y BUENO (2008, pág. 1.389), analizando el principio a no autoincriminarse, que un Tribunal no puede concluir que un acusado es culpable únicamente porque decide guardar silencio. Pero sí puede hacerlo cuando la prueba existente contra el acusado reclama una explicación que este debe estar en disposición de dar y ante la ausencia de la misma puede concluirse que no existe otra explicación posible.

⁷⁹ El artículo 406 de la LECr dispone que «La confesión del procesado no dispensará al juez de instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito». Hay que recordar que se ha señalado que la confesión penal y civil presentan notas que las distancian. En concreto, los elementos que las distinguen son la divisibilidad y la revocabilidad (BONET Y NAVARRO, 1979, pág. 99). Así, la confesión penal es revocable, de tal manera que frente al estrecho camino de la revocabilidad civil que exige probar que se incurrió en error de hecho, el acusado podrá declarar cuantas veces quiera (art. 400 de la LECr). Es más, en el proceso penal no es infrecuente que después de reconocer la participación en un delito posteriormente se retracte en el juicio oral. En dicho caso, se debe valorar la calidad de las declaraciones y optar por la que resulte más creíble (STS de 15 de marzo de 1993, RJ 1993\2387). Y, sobre todo, la confesión es de libre apreciación por el juez penal. O dicho en otros términos, la confesión puede ser un indicio de prueba que debe, en todo caso, ser confirmado por otros medios probatorios, de tal manera que la confesión del inculcado no obsta para que el juez de instrucción practique todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y la existencia del delito (RIFÁ, VALLS y RICHARD, 2003, pág. 532).

6. ¿ES ASIMILABLE AL PAGO EL APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO?

Como hemos señalado, en nuestra opinión el pago no es un requisito obligatorio a los efectos de la plena eficacia de la regularización por delito contra la Hacienda Pública. Si se sostiene su obligatoriedad, cabe preguntarse si el ofrecimiento del mismo mediante un aplazamiento o fraccionamiento sería suficiente⁸⁰. La FGE no hace mención a esta circunstancia en su Circular 2/2009, limitándose a exigir el pago⁸¹. Sin embargo, en el *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública* de la Abogacía General del Estado sí se señala expresamente que adoptando una posición flexible también deben admitirse los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, **siempre que hayan sido acordados administrativamente** a través de los procedimientos reglamentarios (PÉREZ MARTÍNEZ, 2008, pág. 216). Esta postura ha sido también admitida jurisprudencialmente y por parte de la doctrina, aceptando que el aplazamiento debe ser suficiente para una completa regularización tributaria⁸².

En el ámbito estrictamente tributario, el TS ha manifestado de forma reiterada que un aplazamiento o fraccionamiento puede asimilarse al pago. Así, en la STS de 10 de mayo de 2007 (rec. de casación para unificación de la doctrina núm. 186/2002) se afirma que el «aplazamiento o fraccionamiento **es una modalidad de pago**, de manera que conforme a las normas que hemos expuesto, el contribuyente que presentara, vigentes estas, una declaración-autoliquidación, sin pagar en ese momento la deuda tributaria, **pero solicitara simultáneamente su aplazamiento o fraccionamiento**».

⁸⁰ La importancia de este planteamiento es cuantitativamente muy relevante. En el diario económico *Cinco Días* de 10 de febrero de 2011 (pág. 27) aparece que la deuda aplazada entre impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social alcanzó en 2010 los 22.000 millones de euros, y que el número de aplazamientos solicitados por impuestos en 2010 fue de 1.408.509.

⁸¹ Aunque sea a otros efectos, la STS de 30 de abril de 2003 [rec. de casación núm. 3435/2001 (NFJ013982)] advierte en un supuesto donde se solicitaba la aplicación de la atenuante de reparación del daño (art. 21.5 del CP) que «la presentación de un aval reforzaba la declaración complementaria, **pero tiene razón** el Tribunal de instancia **cuando rechaza que el aval pueda equivaler al pago**. Es más, si la consecución por el acusado de un aval reveló su solvencia, el hecho de que no efectuase ingreso alguno antes del juicio oral confirma que nunca estuvo en su ánimo reparar los efectos del delito pagando a la Hacienda Pública el impuesto eludido. El aval constituye una garantía para el acreedor de que cobrará su crédito, pero cuando la obligación nace de un delito no es una garantía de pago futuro por un tercero, sino el pago efectivo por el propio autor, lo que se convierte en presupuesto de la atenuante cuya razón de menor culpabilidad nunca debe ser olvidada».

⁸² La SAP de Madrid de 7 de junio de 2005 [rollo 14/2005 (NFJ024904)] afirma que «permitida por la misma legislación tributaria el pago aplazado o fraccionado, también debe ser eficaz para la regularización, aunque no se abone la totalidad de la deuda tributaria en el momento de presentar la autoliquidación, máxime cuando la Administración tributaria puede exigir las garantías oportunas». *Vide* también la SAP de 18 de mayo de 2004 (rec. de apelación 99/2004). CALVO ORTEGA (2007, pág. 421) entiende que cabe admitirse el aplazamiento o simplemente su petición, en tanto solicitar un aplazamiento es reconocer una deuda, comunicarla a la Administración, asumir el pago e incluso normalmente garantizarlo. BARRACHINA JUAN (2007, pág. 41) advierte que si en vía tributaria se permite el aplazamiento y fraccionamiento, debería también admitirse si la deuda es superior a 120.000 euros, pues en caso contrario la sola diferencia económica impediría utilizar un derecho que reconoce la ley. A favor de considerar que el aplazamiento es suficiente también se manifiesta DE LA MATA BARRANCO (2005, pág. 316). Pero es que incluso aquella doctrina que exige el ingreso para la regularización aceptan el aplazamiento y fraccionamiento. Así se pronuncia MARTÍNEZ-BUJÁN (1995, pág. 167). SERRANO y CORTÉS (2002, pág. 93) afirman que el ingreso puede realizarse por cualquiera de las modalidades de pago admitidas por la LGT, lo que incluye el aplazamiento y el fraccionamiento. IGLESIAS RÍO (2009, pág. 305) entiende con un carácter más general que el tiempo para proceder al pago debe ser lo suficientemente flexible para permitir al deudor proceder al mismo, siendo trasladables los criterios legales contemplados en el artículo 50 números 5 y 6 del CP respecto de la determinación judicial del importe de la pena. BRANDÁRIZ GARCÍA (2004, págs. 85 y 86) manifiesta que cuando el sujeto comunica la deuda y se esfuerza por reparar el daño causado, debe buscarse el mecanismo para evitar la imposición de la pena porque es compensado el desvalor de la acción y existe un esfuerzo (*vide* también MARTÍNEZ-BUJÁN, 1995, pág. 169). De esta manera, debe ser posible articular el pago mediante los aplazamientos o fraccionamientos.

to, estaría ofreciendo el pago de la misma, pero con condiciones distintas, y si la Administración tributaria le aceptara estos (aplazamiento o fraccionamientos) u otros diferentes, y los cumpliera, habría "pagado" su deuda»⁸³.

No hay que olvidar que el requisito del *pago* no está expresamente recogido en el artículo 305.4, y que su exigencia se deriva de la interpretación que se haga del término *regularizar*. Ahora hay que avanzar un paso adelante y determinar cómo se ha de interpretar un concepto no recogido en el precepto como es el *ingreso o pago*. Y parece extraño que la efectiva regularización de un delito pueda venir de la mano de interpretar un término que no se encuentra en la propia norma penal. La Fiscalía entiende que regularizar, como concepto penal, requiere el ingreso en la Hacienda Pública en tanto lo fundamental es que se repare el daño. Pero el ingreso o pago no puede ser un término que se interprete penalmente, sino que debe explicarse con arreglo a lo que exige el propio acreedor en su relación jurídica⁸⁴. Es decir, su hermenéutica corresponde al Derecho tributario. Y la LGT permite que incluso cuando se presenta una declaración tributaria fuera de plazo sea posible su aplazamiento para satisfacer el pago (art. 27.3). A estos efectos, el aplazamiento se ha justificado como un instituto pensado para permitir cumplir con el deber de contribuir de aquellos que, deseando hacerlo, coyunturalmente tengan dificultades transitorias para ello. Pero también supone un beneficio para la Hacienda Pública, en tanto la protección del propio interés público se puede proteger mejor con un aplazamiento que con la vía ejecutiva⁸⁵. Hay que entender, con el TS, que el aplazamiento es una modalidad de cobro cuando se acepta por la Administración y se cumple por el contribuyente. Pero dicha afirmación plantea diversos problemas con relación a la regularización en sede penal⁸⁶.

- (i) Cuando el obligado presenta una declaración extemporánea y solicita de forma conjunta el aplazamiento o fraccionamiento se entiende que la solicitud se ha presentado en periodo voluntario de pago [art. 46.1 a) del RGR]. La consecuencia es que, conforme al artículo 161.2 de la LGT, no se pueda abrir el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes. Es decir, el procedimiento ejecutivo permanece cerrado hasta la resolución⁸⁷. Desde el punto de vista de la regularización se produce un vacío temporal donde no se pue-

⁸³ Pueden verse también las SSTS de 25 de octubre de 2006 (NFJ024947), 22 de diciembre de 2005 (NFJ021680) y 2 de marzo de 2005 (NFJ020949) (todas en rec. de casación para la unificación de doctrina núms. 7103/2001, 1955/1999 y 372/2000). Se afirma en la Sentencia de 10 de mayo de 2007 que «la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada a la vez que se presentaba la correspondiente declaración-autoliquidación, sin ingreso, fuera del plazo voluntario de ingreso voluntario, y sin requerimiento previo, **implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, de acuerdo con las normas jurídicas aplicables al caso, acuerde la Administración tributaria**».

⁸⁴ En el ámbito penal hay que recordar que es posible autorizar el pago de la multa en un plazo que no exceda de dos años desde la firmeza de la sentencia, bien de una vez o en los plazos en que se determine (art. 50.6 del CP).

⁸⁵ Señala ROMERO GARCÍA (2009, pág. 168) que el interés público prevalente a la hora de la concesión de un crédito puede tener efectos beneficiosos para la Hacienda, como el cumplimiento voluntario, compensación por el retraso con los intereses de demora y, finalmente, una posible ejecución en el caso del impago, donde el cumplimiento tardío es preferible a un cumplimiento forzoso. SÁNCHEZ HUETE (2010, pág. 72) advierte que se tienen presentes otros fines de política social y económica, netamente extrafiscales, visibles en el tratamiento que efectúa de los medios de producción y empleo.

⁸⁶ En el RGR el artículo 47.1 hace mención a los delitos contra la Hacienda Pública y los supuestos de fraccionamiento, entendiéndose que deben ser inadmitidas las solicitudes cuando sobre las deudas se está sustanciando un proceso penal o se ha pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

⁸⁷ Y no solo hasta la resolución, sino que, en su caso, la garantía debe formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, y «cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización» (art. 48.6 del RGR).

de determinar si el obligado habría o no regularizado al estar pendiente la resolución del aplazamiento. Parece lógico que en tanto el acreedor hace valer su opinión no pudiera ser procesado por delito contra la Hacienda Pública.

- (ii) La situación anterior plantea el problema adicional de qué sucede en el caso de que al obligado no se le notifique la resolución en el plazo de seis meses (art. 52.6 del RGR) o se le deniegue de forma expresa el aplazamiento o fraccionamiento y se recurra ante los tribunales. La AEAT no habría concedido el aplazamiento, pero al ser este un acto reglado estaría sometido a revisión. Jurídicamente, sin embargo, parece que la denegación supondría el deber de poner en conocimiento de la inspección la autoliquidación, paralizar el cobro de la deuda y de la reclamación económico-administrativa, e iniciar en su caso el proceso penal.
- (iii) El aplazamiento o fraccionamiento se puede solicitar también en periodo ejecutivo. En el caso de las deudas autoliquidadas fuera de plazo, este se inicia al día siguiente. En dicho supuesto, y como anteriormente entendimos, no era posible iniciar el procedimiento ejecutivo, sino que habría que paralizarlo y remitirlo a inspección. Durante dicho periodo de tiempo, hasta que se iniciara la inspección, el obligado tributario podría haber satisfecho la deuda. De la misma manera, podría haber solicitado en el mismo periodo el aplazamiento o fraccionamiento. Entendemos que esa solicitud también debería asimilarse al pago si lo acepta la AEAT.
- (iv) Como hemos señalado, el TS condiciona para que el fraccionamiento se asimile al pago que la Administración tributaria lo aceptara. Penalmente podría resultar extraño que la aplicación de una eximente de responsabilidad penal dependiera del comportamiento del acreedor, de tal manera que su concesión o no implicara responsabilidad penal, como si estuviéramos ante una suerte de perdón del ofendido. El aplazamiento o fraccionamiento solo puede concederse «cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos» en los términos que se establezcan reglamentariamente. Se ha indicado que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que no es discrecional, en tanto siempre que quede probado que concurre el motivo al que la ley condiciona su concesión, deberá ser atendida positivamente la petición (ROMERO GARCÍA, 2009, págs. 171 a 173). El problema es que la validación de la prueba de esa dificultad económico-financiera transitoria quedará en manos de la Administración y siempre tendrá un margen de actuación propio para valorar si se cumple con lo establecido por la norma o no. Esto, desde el punto de vista penal, resulta criticable, pues no parece que una eximente de responsabilidad penal pueda quedar en manos de un acreedor que tenga que verificar que existen o no dificultades de carácter transitorias.
- (v) El aplazamiento o fraccionamiento plantea también problemas cuando el obligado tributario incumple su calendario de pagos. El RGR señala que en dicho caso «resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago» (art. 49.1 *in fine* RGR). Pero en sede penal esta opción supone que durante el tiempo que el obligado cumplió con el calendario de pagos, el delito contra la Hacienda Pública habría estado «regularizado», lo que a efectos prácticos implica que el plazo de perseguibilidad penal se vería reducido en dicho periodo de carencia. Y solo en el caso de incumplimiento se abriría de nuevo la vía penal por falta de regularización, con el problema que si dicho incumplimiento se produce una vez pasados cinco años desde el devengo el delito habría

prescrito. Y hay que tener en consideración que el plazo de concesión para el fraccionamiento puede incluso llegar a los cinco años (apartado Cuarto.3.3.2 de la Instrucción 6/2006 de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago)⁸⁸. Esta construcción, sin embargo, lleva a consecuencias absurdas. Parece lógico que durante el periodo que dura la regularización el periodo de prescripción del delito estuviera interrumpido. Sin embargo, esta opción solo sería viable si desde la fecha en que se solicita el fraccionamiento se abriera el proceso penal, lo que a su vez tampoco parece tener acomodo en tanto se iniciara un proceso penal con el único objeto de interrumpir la prescripción por si no se paga la deuda.

- (vi) El aplazamiento o fraccionamiento tiene un régimen distinto para las obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta. En dicho caso, solo son aplazables en los supuestos del artículo 82.2 b) de la LGT (art. 44.3 del RGR). Es decir, «Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente». Es decir, a efectos de la regularización penal habrá dos tipos de obligados. Aquellos que podrán normalmente pagar mediante aplazamiento y los deudores de retenciones que si no disponen de la liquidez inmediata normalmente no habrán podido aplicar la eximente por regularización. Es más, en la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del Departamento de Recaudación sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos, se afirma que no se aplazarán ni fraccionarán las retenciones o ingresos a cuenta que tengan origen en rendimientos del capital mobiliario o procedente de arrendamientos de inmuebles. Penalmente, sin embargo, habría que valorar la justificación de que el pago pueda ser distinto a los efectos de la excusa absolutoria en función del tipo de deuda.

Tributariamente debe entenderse que el aplazamiento o fraccionamiento concedido es asimilable al ingreso y, en sede penal, suficiente para que la regularización sea válida, en tanto el acreedor acepta dicha modalidad de pago. Sin embargo, la mecánica de los aplazamientos y fraccionamientos lleva a conclusiones difícilmente aceptables en sede penal. Esto vuelve a llevarnos a la idea de partida de este trabajo; el sistema tributario no está diseñado para exigir el pago como requisito de regularización penal⁸⁹.

⁸⁸ En la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del Departamento de Recaudación sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos, se señala que los acuerdos de aplazamiento se ajustarán con carácter general a un plazo de 24 meses en IVA, IS, IRPF y retenciones, con periodicidad mensual.

⁸⁹ En la SAP de Barcelona de 23 de julio de 2007 (diligencias previas núm. 277/01), donde se entiende que la regularización no debe ir acompañada del pago, uno de los argumentos que emplea es que dejaría en manos de la AEAT la exención o no de la responsabilidad criminal del contribuyente cuando la autoliquidación «fuera seguida de una petición de aplazamiento de pago, pues en estos casos el posible acogimiento al beneficio contemplado en el ap. 4 del art. 305 del Código Penal estaría en función de que, antes de producido aquel, la Hacienda Pública decidiera o no la iniciación de actuaciones de comprobación.

Es evidente que la interpretación contraria a la propugnada dejaría en manos de la Administración tributaria el posible acogimiento o no al beneficio legal precitado, por lo que en unos casos un contribuyente podría beneficiarse del mismo –si la Hacienda Pública no inicia actuaciones de comprobación– y en otros casos, aún absolutamente idénticos no, cuando el Fisco decidiera iniciar actuaciones de comprobación».

7. PROBLEMÁTICA DE LA REGULARIZACIÓN DE LAS RETENCIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE Y NO POR EL RETENEDOR: NO ES POSIBLE EXIGIR EL PAGO PARA REGULARIZAR

La regularización por delito contra la Hacienda Pública ha tenido también otro ámbito de discusión. Era determinar qué sucedía si se producía el pago sin poner en conocimiento de la Hacienda Pública la correcta situación tributaria, de tal manera que si bien se pagaban las cuotas se eludían los recargos e intereses de demora. Se ha entendido mayoritariamente que el pago realizado por el contribuyente no es válido si no se hace coincidiendo con la puesta en conocimiento a la Hacienda de la situación antes ocultada, porque en otro caso el contribuyente, pasado el riesgo de inspección o prescrita la acción tributaria, podría exigir la devolución del pago realizado (BAJO, 2007, pág. 130). Y en el ámbito tributario el TS ha establecido su doctrina al respecto en las SSTs de 22 de diciembre de 2010 [rec. núm. 35/2007 (NFJ041501)] y de 27 de septiembre de 2010 [rec. núm. 308/2008 (NFJ040741)], dictadas ambas en recurso de casación para unificación de doctrina, exigiendo para una válida regularización no solo el pago, sino una declaración complementaria donde se hagan constar periodos, bases y cuotas, ya que «**resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta** como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiera. Dicho en otros términos, no puede hablarse de "regularización tácita"».

El artículo 305 recoge como uno de los tipos del injusto el defraudar eludiendo el pago de cantidades *retenidas* o que *se hubieran debido retener* o ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Se trata de un tipo distinto al resto, en tanto son diferentes las obligaciones, presupuesto de hecho y sujeto activo (AYALA GÓMEZ, 2009, pág. 160). Es más, en el supuesto de cantidades no retenidas efectivamente no se habría producido ningún beneficio para la empresa, sino para los trabajadores. Y siguiendo dicha vía en estos últimos años se ha producido jurisprudencialmente un cambio en la consideración de la autonomía de las retenciones y pagos fraccionados. La citada autonomía frente a la obligación principal se ha matizado y se entiende que la regularización de la situación tributaria por el sujeto al que se le debería haber retenido implica la imposibilidad de exigir al retenedor la cantidad ya ingresada por el contribuyente⁹⁰. Es decir, el cumplimiento de la obligación principal extingue la posibilidad de exigir la cantidad correspondiente a la retención. Y en el caso de los pagos fraccionados, la solución es la misma cuando con la declaración final se regularizan los pagos anteriores [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de marzo de 2010, RG 212/2009 (NFJ038916)], aunque a los efectos de este trabajo no interesa en tanto que el tipo del delito fiscal no recoge dentro del tipo dejar de ingresar pagos fraccionados (art. 305.1 del CP).

Con relación a las retenciones, el TS ha mantenido recientemente que es obligatoria una declaración completa y veraz para que opere la regularización por recargo extemporáneo [Sentencia de 11 de

⁹⁰ Entre otras, STS de 27 de febrero de 2007 [rec. núm. 2400/2002 (NFJ025573)], de 16 de julio de 2007 (rec. núm. 398/2004), de 5 de marzo de 2008 [rec. núm. 3499/2002 (NFJ028403)], de 17 de junio de 2010 [rec. de casación para unificación de la doctrina núm. 188/2005 (NFJ039169)], SAN de 4 de junio de 2009 (rec. núm. 339/2005) y la Resolución del TEAC de 3 de abril de 2008 (RG 3654/2006 y 3655/2006) y de 14 de julio de 2010 (RG 661/2008). Recientemente el TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, ha mantenido en Resolución de 1 de diciembre de 2010 (reclamación 09/654/2009) que en el caso de que el retenido fuera residente fiscal en Navarra y allí fuera donde hubiera regularizado, no se habría producido un doble pago en la AEAT (sino en dos Administraciones distintas), y, por tanto, no habría un enriquecimiento injusto por parte de la AEAT, por lo que las citadas retenciones sí podrían ser exigidas al retenedor.

noviembre de 2010, rec. núm. 4663/2007 (NFJ041171)]. Pero en dicho caso lo que se planteaba era un pago de una cuantía efectivamente retenida que se ocultaba en una declaración posterior. Lo que afecta en este estudio es qué sucede penalmente cuando la entidad no ha retenido y cuando ese pago no es ya necesario porque ha sido ingresado por el propio sujeto al que se le debía haber retenido.

Este supuesto abre dos vías distintas. Una primera, si en el caso de que los contribuyentes regularicen su situación se puede hablar de la propia existencia de un delito contra la Hacienda Pública. Así, en el *Manual de delitos contra la Hacienda Pública* elaborado por la Abogacía del Estado en 2004 (pág. 294) se podía ya leer que cuando los trabajadores declaren las cantidades, sin elevar al íntegro, no se produce a primera vista un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, por lo que sería «francamente difícil que por el simple juego de los intereses de demora por el retraso en la percepción de cantidades por la Hacienda, se pudiera alcanzar la cifra propia del delito contra la Hacienda Pública»⁹¹. Se ha incluso entendido que la conducta del retenedor no puede ser calificada de *antijurídica* por ausencia de lesión material al bien jurídico protegido por la norma, ya que al no haber cantidad dejada de ingresar no hay daño o perjuicio para la Hacienda Pública causado por el retenedor y, por tanto, no hay conducta antijurídica (PRIETO RUIZ, 2011, pág. 56). La otra opción es entender que dicho delito se ha producido y consumado y lo que debe someterse a revisión es el concepto de *regularización*⁹². Y esa, entendemos, es la vía. Penalmente se habría consumado el tipo (defraudar mediante la no práctica de retenciones) y ahora lo que habría que valorar es la operativa de la regularización y cómo engarzan las conclusiones de la Circular de la FGE 2/2009 en este nuevo escenario.

Una interpretación autárquica de la regularización con arreglo a los cánones del Derecho penal supondría que un pago realizado por un tercero (el que debió de soportar la retención) dentro de su propia relación jurídico-tributaria no supone por parte del obligado a retener una actitud espontánea y veraz, declarando sus incumplimientos y poniendo en orden su situación. Es decir, no cumpliría con los cánones de la regularización del delito fiscal y, por tanto, podría estar incurso en responsabilidad penal⁹³. La cuestión sería determinar qué comportamiento se considera necesario para regu-

⁹¹ Sin embargo, en la edición de 2008 del *Manual de delitos contra la Hacienda Pública* elaborado por la Abogacía del Estado la anterior cita se ha suprimido (autora ROLDÁN CENTENO, pág. 306). Por otro lado, en el Observatorio de Derecho Penal y Delitos Económicos 2010 de la Cátedra de Investigación Financiera y Forense URJC-KPMG (*La Ley*, 7.594, 2011) se recoge la opinión del Sr. GARCÍA MUÑOZ afirmando que si se parte de que el fundamento del delito fiscal tiene su base en un deber de lealtad, se podría actuar penalmente, pero si se considera que lo que se defiende es el interés patrimonial del Estado, entonces no habría espacio para el delito cuando las cantidades dejadas de ingresar hubieran sido deducidas por el contribuyente.

⁹² En el ámbito tributario PRIETO RUIZ (2011, pág. 46) advierte que la Inspección de los tributos está abriendo procedimientos sancionadores por cuotas no ingresadas, pese a que las mismas no son objeto de la correspondiente liquidación administrativa. En este sentido, la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009 [RG 4144/2006 (NFJ032559)] sostiene que la conducta es sancionable. La SAN de 3 de noviembre de 2010 [rec. núm. 304/2009 (NFJ041166)] recoge la doctrina del TS donde afirma que la no exigencia de las retenciones no «impide que la Administración pueda exigir del retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer)». Pero entiende que «este supuesto ha de interpretarse restrictivamente» y en el caso de autos concluye «que no puede aplicarse un tipo sancionador con un concreto porcentaje sobre una cuantía que ya no ha de ser regularizada, y que por tanto tiene base 0».

⁹³ MÁRQUEZ RABANAL (2009, pág. 819) sostiene que el pago por el sujeto al que se le debió retener no afecta al delito consumado por el retenedor, ni puede considerarse una excusa absolutoria, en tanto esta es personalísima y el pago por el retenido no exonera al retenedor. En todo caso, deberá tenerse en consideración para minorar la responsabilidad civil del delito. PRIETO RUIZ (2011, pág. 54) entiende, en el ámbito tributario, que el pago ha de tener el mismo efecto absolutorio que si la deuda fuera satisfecha por el retenedor, ya que los efectos exoneradores deben ser extensibles al retenedor. En este sentido justifica que en el ordenamiento tributario el pago por tercero está permitido (art. 33.1 del RGR).

larizar penalmente y, en especial, si es necesario el pago por parte de un retenedor que puede ser que no tenga que ingresar porque los fondos ya constan en la Hacienda Pública. AYALA GÓMEZ (2009, págs. 165 y 166) afirma que en el caso de que el contribuyente al que se debía haber retenido regularice su deuda y lo hizo en tiempo y modo a los que hace mención el artículo 305.4 no puede mantenerse la concurrencia de un delito, aunque sí la existencia de un ilícito tributario ⁹⁴.

A nuestro parecer, la situación de las retenciones no practicadas por una entidad pero sí declaradas por el sujeto al que se le debió retener pone de manifiesto la no necesidad del pago para la regularización ⁹⁵. El supuesto que planteamos parte de la base de que la empresa no ha retenido las cantidades que debería haber debido retener, y, por tanto, que no ha tenido lucro para sí misma. Y en estas circunstancias el pago no debe ser un elemento necesario de la regularización porque no se sabe cuánto se debe al no tener constancia de las posibles regularizaciones realizadas por los terceros. Es incluso posible que no exista deuda. Bajo estas premisas, el pago se configura como una condición de imposible cumplimiento, porque la deuda no está determinada en el momento de la regularización. Lo único que puede regularizar la situación penal de este retenedor es poner de manifiesto las cantidades que se han debido de retener, los periodos, e identificar a los retenedores con sus datos fiscales, de tal manera que fuera la Administración, tal y como exige la jurisprudencia, la que pasara a comprobar el ingreso efectivo por parte de los sujetos a los que se debió retener. Se trataría no de una autoliquidación con declaración de cantidad sino una simple declaración donde se identificaran todos los datos necesarios. Y solo posteriormente, cuando la AEAT hubiera fijado el importe de la deuda real es cuando sería posible exigir el pago para que dicha regularización pudiera ser efectiva ⁹⁶. Pero sería en un momento posterior al de la presentación de la declaración. Entendemos, por tanto, que no sería obligatorio el pago con la presentación de la declaración.

8. CONCLUSIONES

1. El concepto de regularización de la situación tributaria empleado en el artículo 305.4 del CP es insuficiente para determinar el régimen jurídico de esta figura.
2. Uno de los problemas, capital en estas épocas de crisis económica y de falta de liquidez, es si la regularización requiere el ingreso efectivo de la autoliquidación presentada fuera de plazo. Y hay dos posturas irreconciliables. Las que requieren el pago (Circular 2/2009 de

⁹⁴ CAYÓN GALIARDO (2008, pág. 18) sostiene que si no hay obligación de pago se pueden plantear problemas de proporcionalidad y antijuricidad a la hora de sancionar, tanto en el ámbito administrativo como en el penal.

⁹⁵ Pero es que incluso la legislación alemana que es la que exige expresamente el ingreso como elemento de la reparación, y en la que se ha alimentado la doctrina española que exige el pago, señala que el ingreso solo es obligatorio cuando nos encontremos ante impuestos defraudados en «su propio beneficio» (&371-2 AO). Y en el caso de las retenciones no practicadas el defraudador no tiene un beneficio propio.

⁹⁶ La Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010 [RG 590/2010, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (NFJ040339)] señala que «debería interpretarse lo señalado por el Tribunal Supremo como la necesidad de que por la Administración se acredite la ausencia de aquel doble pago, lo que ciertamente se adivina incorporando al expediente prueba acerca del importe y concepto de la renta declarada por el perceptor, así como del importe de la retención deducida por aquella percepción cuya retención a cuenta ahora se discute». Y si los obligados no han presentado la declaración-liquidación relativa a su imposición personal por el periodo regularizado, basta con que se haga mención a «no declarantes».

la FGE y últimas sentencias del TS) frente a quienes entienden que lo único necesario es una declaración completa y veraz. Ambas facciones encuentran suficientes argumentos sustantivos para poder apoyar sus tesis, aunque lo cierto es que la Circular 2/2009 de la FGE obliga a los fiscales a iniciar los procedimientos penales en el caso de que se encuentren ante declaraciones extemporáneas sin ingreso, lo que además supone condicionar el comportamiento de los distintos agentes del sistema.

3. A nuestro juicio, los argumentos que deben prevalecer a la hora de interpretar el alcance del concepto *regularizar* son que los relacionan la vía penal con el resto del sistema jurídico y, en especial, con el procedimiento. Así, entendemos que los distintos procedimientos tributarios se han regulado legalmente vinculando la remisión de los expedientes penales por el departamento de inspección dentro de actuaciones de comprobación e investigación. Cuando se presenta una autoliquidación fuera de plazo sin ingreso la normativa no ha dispuesto ninguna cláusula de paralización de la vía ejecutiva, exigiendo la totalidad de recargos e intereses, y la remisión de los expedientes al Ministerio Fiscal. El procedimiento legal está configurado de forma que no deja lugar a dudas sobre proseguir con la vía ejecutiva. Y esto nos debería llevar a una interpretación sistemática donde el legislador parece exigir solo una declaración veraz y completa para eximir de responsabilidad penal. Además, la exigencia del pago plantea problemas adicionales en el caso de las deudas tributarias prescritas administrativamente –pero dentro del periodo de prescripción penal– y con relación a la situación en la que quedan los terceros implicados en el delito.
4. Dentro de un procedimiento concursal no es posible regularizar con ingreso en el caso de deudas tributarias devengadas antes de la declaración de concurso –créditos concursales–. Exigir el pago haría imposible regularizar el delito fiscal a las personas concursadas, poniéndoles en una situación de desigualdad frente al resto de obligados tributarios.
5. Si se acepta como condición para la regularización la efectividad del pago, sería necesario determinar qué actuación debe realizar la AEAT ante las autoliquidaciones extemporáneas sin ingreso. Entendemos que el departamento de recaudación no podría remitir de forma directa el expediente al Ministerio Fiscal, sino que tendría que abrirse una inspección a los efectos de valorar tanto la existencia del dolo como la determinación real de una deuda superior al umbral del delito contra la Hacienda Pública.
6. La remisión del expediente por las dependencias de recaudación a la Inspección supone en sí mismo, una anomalía, en tanto no se trataría de un procedimiento dirigido a la liquidación sino a determinar si se ha producido un delito fiscal, por lo que nos encontramos en una especie de instrucción donde los obligados tributarios no gozan de las garantías que debe llevar aparejadas un procedimiento de este tipo (derecho a no declarar contra sí mismo, asistencia letrada, etc.). Además, debería determinarse el alcance que tendría la atenuante de confesión que según la FGE supone la presentación de la autoliquidación en función del comportamiento que el obligado tributario tuviera en sede de inspección.
7. Hasta la Ley Orgánica 5/2010, de modificación del CP, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal obligaba a paralizar el expediente de liquidación y, por tanto, la recaudación. Con la reforma del CP este sistema se ha puesto en entredicho, aunque se entiende que será necesaria la adecuación de la normativa tributaria para poder proceder a la liquidación y recauda-

- ción con independencia de que esté sustanciándose un procedimiento por delito contra la Hacienda. En cualquier caso, si se permitiera continuar con el procedimiento de recaudación debería determinarse si son exigibles los recargos del artículo 27 de la LGT y el efecto que la realización de la deuda como consecuencia del procedimiento ejecutivo tiene sobre el proceso penal al haberse reparado el daño antes del comenzar el juicio de oral (art. 21.5 del CP).
8. En el caso de que se aceptara el pago como un requisito inexcusable de la regularización se ha cuestionado si sería posible hacer frente al mismo mediante un aplazamiento o fraccionamiento aceptado por la Administración. Si bien la FGE no se pronuncia en su Circular, incluso la doctrina penal que apoya las tesis de la completa reparación sí se muestra proclive a aceptar el aplazamiento o fraccionamiento. Sin embargo, entendemos que los inconvenientes que el procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento suscita, y que en última instancia dejaría en manos del propio acreedor el hecho de eximir de la pena, nos lleva a seguir manteniendo que el pago no es un condicionante para la exención de la pena.
 9. En el caso de los delitos fiscales que se puedan consumir como consecuencia de retenciones dejadas de practicar se cuestiona qué sucede en el supuesto de que el sujeto al que se le debía haber retenido haya regularizado su situación personal. Con arreglo a la doctrina del TS que proscribire el enriquecimiento injusto no es posible exigir al retenedor las cuantías ya ingresadas por los contribuyentes. A nuestro parecer, eso implica que en el caso de delito fiscal la regularización de aquellos que no retuvieron las cantidades legales solo puede venir de la presentación de una declaración completa y veraz, pero en ningún caso es posible exigirles un ingreso al que no se puede saber si están obligados.
 10. El principio de seguridad jurídica exige una reforma del artículo 305.4 del CP. Y una de las cuestiones que debe solventarse es si el pago es un requisito preceptivo junto con la declaración completa y veraz. Nuestra opinión es que no debe exigirse. Pero si el legislador penal opta por la solución contraria, debería regularse a qué alcanza el pago (cuota o deuda) y el tiempo y la forma de hacerlo, así como adecuar el procedimiento administrativo vinculado a las autoliquidaciones extemporáneas sin ingreso, además de dar una solución a las personas en fase de concurso por los créditos concursales y a los terceros que hayan participado en la comisión del delito.

Bibliografía

- Abogacía General del Estado [2004]: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid.
- AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. [2008]: «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», en AA.VV., *Estudios Jurídicos en Memoria de don Cesar Albiñana García-Quintana*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [2007]: «El delito fiscal en los tributos autoliquidados», *Revista Técnica Tributaria*, num. 77.

- APARICIO PÉREZ, J. [1997]: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona.
- [2006]: «El delito fiscal, jurisprudencia y Ley General Tributaria», en AA.VV., *La justicia en el diseño de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.
- AYALA GÓMEZ, I. [2009]: «Los "delitos contra a Hacienda Pública" relativos a los ingresos tributarios: el llamado "delito fiscal" del artículo 305 del Código Penal», AA.VV (coord. DE TOLEDO Y UBIETO), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo blanch, Valencia.
- BACIGALUPO ZAPATER, E. [1997]: «Artículo 305», en AA.VV., *Código Penal. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, coord. CONDE-PUMPIDO, Trivium, Madrid.
- BAJO, M. [2007]: «Algunas cuestiones del delito tributario», en AA.VV., *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- BAJO, M. y BACIGALUPO, S. [2001]: *Derecho Penal Económico*, Ramón Areces, Madrid.
- BARRACHINA JUAN, E. [2007]: «Algunos aspectos conflictivos de la regularización tributaria en el delito fiscal», *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, núm. 220.
- BAZA DE LA FUENTE, M.L. [1997]: *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Tesis Doctoral, UCM.
- BILBAO ESTRADA, I. y CHAZARRA QUINTO, A. [2007]: «La supresión del trámite de audiencia en los delitos contra la Hacienda Pública. Una reflexión en torno a la deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal (I)», *La Ley*, núm. 6.752 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2004]: «El delito de alzamiento de bienes por deudas autoliquidadas y no ingresadas. La necesidad de previa comprobación como requisito de procedibilidad penal», *RCyT*. CEF, núm. 256.
- BOIX REIG, J. y MIRA BENAVENT, J. [2000]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo blanch, Valencia.
- BONET Y NAVARRO, A. [1979]: *La prueba de confesión en un juicio*, Bosch, Barcelona.
- BRANDÁRIZ GARCÍA, J.A. [2004]: «La regularización postdelictiva en los delitos contra Hacienda Pública y la Seguridad Social», *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. XXIV.
- CALDERÓN CEREZO, A. [2000]: «Efectos penales de la regularización tributaria», en AA.VV., *El delito fiscal*, Foro de abogados tributaristas-Gaceta Fiscal.
- CALVO ORTEGA, R. [2007]: *Curso de Derecho financiero I. Derecho tributario*, 11ª edición, Thomson-Civitas, Pamplona.
- CASADO OLLERO, G. [2008]: «Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal», en AA.VV., *Estudios Jurídicos en Memoria de don Cesar Albiñana García-Quintana*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CAYÓN GALIARDO, A. [2008]: «Comprobación a retenedores y posible enriquecimiento injusto de la Administración. La doctrina del Tribunal Supremo y sus efectos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 82.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2009]: «La "crisis empresarial" como posible causa de justificación de la comisión del delito fiscal», en AA.VV., *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- [2010]: «Delito fiscal», en AA.VV., *Fiscalidad Práctica. Tomo I (Procedimientos Tributarios)*, Civitas, Pamplona.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A. [2004]: «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *La Ley*, núm. 5.928 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- COLLADO YURRITA, P. [1996]: *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant lo blanch, Valencia.
- DE ASIS ROIG, R. [1995]: *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*, Marcial Pons, Madrid.

- DE LA MATA BARRANCO, N. [2005]: «La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal», en AA.VV., *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Dykinson, Madrid.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. [2011]: «La naturaleza del delito fiscal. El delito fiscal como delito subyacente del delito de blanqueo de capitales. El autoblanqueo (III, IV y V)», *Actum fiscal*, núm. 47
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *Quincena Fiscal*, núm. 1 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- GIL MARTÍNEZ, A. [2005]: «Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Estudios de Derecho Judicial.
- HERMOSÍN, M. [2008]: *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. [2010]: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», *XXXIII Jornadas de la Abogacía General del Estado*, en http://www2.mjusticia.es/cs/Satellite/es/1215197982545/Estructura_P/1215198020178/Detalle.html.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. [2010]: «Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora», en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- IGLESIAS RÍO, M.A. [2003]: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo blanch, Valencia.
- [2009]: «Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los artículos 305.4 y 308.4 del Código Penal», AA.VV. (coord. DE TOLEDO Y UBIETO), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo blanch, Valencia.
- LARENZ, K. [1966]: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Traducción de RODRÍGUEZ MOLINERO, 1994, Ariel, Barcelona.
- LINARES GIL, M. [2009]: «Incidencia en los créditos públicos del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 11 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- [2010]: «El nuevo apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y su incidencia en la prejudicialidad en el delito», *XXXIII Jornadas de la Abogacía General del Estado*, http://www2.mjusticia.es/cs/Satellite/es/1215197982545/Estructura_P/1215198020178/Detalle.html.
- LITAGO LLEDÓ, R. [2000]: *Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva*, Aranzadi, Pamplona.
- MÁRQUEZ RABANAL, A. [2009]: «Particularidades del delito en retenciones e ingresos a cuenta. Particularidades del delito en otros tributos: Impuestos Especiales, Transmisiones Patrimoniales, Patrimonio, Tasa Láctea», en AA.VV., *Delito fiscal*, Ciss, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. [2010]: «La aplicación de los principios penales al ordenamiento sancionador tributario... O de la primacía de los matices sobre el fondo», en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO [2008]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19.ª edición, Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ-BUJÁN, C. [1995]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid.
- MERINO SÁENZ, L. [2000]: «La inspección de los tributos ante el delito fiscal», en AA.VV., *El delito fiscal*, Foro de abogados tributaristas-Gaceta Fiscal.

- MORENO FERNÁNDEZ, J.I. [2010]: «Los principios constitucionales del procedimiento sancionador tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional», en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- Observatorio del Delito Fiscal [2006]: *Primer Informe del Observatorio Administrativo Previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en Materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*. En la página web de la AEAT.
- PALAO TABOADA, C. [2008]: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Pamplona.
- PÉREZ MARTÍNEZ, D. [2008]: «Causas de justificación. La regularización tributaria», en Abogacía General del Estado, *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- PÉREZ ROYO, F. [2005]: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15.ª edición, Thomson-Civitas, Pamplona.
- PRIETO RUIZ, J. [2011]: «La imposición de sanciones al retenedor conforme a la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre retenciones», *RCyT*. CEF, núm. 334.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J. [2007]: «La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal», en AA.VV., *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- RIBES RIBES, A. [2007]: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Iustel, Madrid.
- RIFÁ SOLER, J.M.; VALLS GOMBAU, J.F. y RICHARD GONZÁLEZ, M. [2003]: *El proceso penal práctico*, La Ley, Madrid.
- ROMERO GARCÍA, F. [2009]: «El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias», *Revista española de Derecho financiero*, núm. 141.
- SABADELL CARCINERO, C. [2009]: «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en AA.VV., *Delito fiscal*, Ciss, Madrid.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A. [2010]: «Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria en momentos críticos de la actividad económica», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 91.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. [2007]: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P. [2002]: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A. [1998]: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Ramón Areces, Madrid.
- SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A. [2009]: *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Atelier, Barcelona.
- [2010]: «Responsabilidades civil por delito fiscal y excusa absolutoria penal (reflexiones ante el proyecto de reforma de la Ley de Orgánica 10/1995)», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L. y CORTÉS BECHIARELLI, E. [2002]: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. [2005]: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona.
- SIMÓN ACOSTA, E. [2010]: «De nuevo sobre la prescripción de delitos tributarios», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 807.
- VELARDE ARAMAYO, S. [2010]: «Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea», en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- VILLAR EZCURRA, J.L. [1995]: Voz «Circular», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I., Civitas, Madrid.
- VIVES ANTON, T.S. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. [1998]: *Los delitos de alzamiento de bienes*, Tirant lo blanch, Valencia.