

Efectos da regularización voluntaria en vía administrativa e en vía penal tras a Lei orgánica 7/2012

Efectos de la regularización voluntaria en vía administrativa y en vía penal tras la Ley orgánica 7/2012

Effects of voluntary regularization in administrative and criminal proceedings after the Organic Law 7/2012

56
Regap

MARÍA PILAR ZAPATA GARCÍA

Universidade de Valladolid

María del Carmen Cámara Barroso

Universidade a Distancia de Madrid – UDIMA

Recibido: 23/04/2018 | Aceptado: 20/12/2018

Regap



ESTUDIOS

Resumo: O obxectivo deste traballo é analizar as modificacións introducidas no delito contra a facenda pública tras a aprobación da Lei orgánica 7/2012, do 27 de decembro, pola que se modifica a Lei orgánica 10/1995, do 23 de novembro, do Código penal, en materia de transparencia e loita contra a fraude fiscal e na Seguridade Social. E, en particular, detallar as referidas á regularización voluntaria tributaria que exime da responsabilidade penal en caso de delito fiscal, analizando os efectos tanto en vía administrativa como en vía penal.

Palabras clave: Regularización voluntaria, delito fiscal, prescripción, débeda tributaria, declaración extemporánea, responsabilidade penal.

Resumen: El objetivo de este trabajo es analizar las modificaciones introducidas en el delito contra la hacienda pública tras la aprobación de la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Y, en particular, detallar las referidas a la regularización voluntaria tributaria que exime de la responsabilidad penal en caso de delito fiscal, analizando los efectos tanto en vía administrativa como en vía penal.

Palabras clave: Regularización voluntaria, delito fiscal, prescripción, deuda tributaria, declaración extemporánea, responsabilidad penal.

Abstract: The objective of this paper is to analyze the modifications introduced in the crime against the Public Treasury after the approval of the Organic Law amending the Spanish Criminal Code on Transparency and Combating Tax and Social Security Fraud (7/2012). And, in particular, to detail those referred to the voluntary tax regularization that exempts from criminal liability in case of a fiscal offense, analyzing the effects both from an administrative and a criminal point of view.

Key words: Voluntary regularization, fiscal offense, prescription, tax liability, extemporaneous tax return, criminal liability.

Sumario: 1 Introducción. 2 Novidades introducidas no delito fiscal a través da LO 7/2012. 2.1 Exixencia do completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria para eximir de responsabilidade. 2.2 Transformación na natureza

xurídica da regularización e cambios no proceso administrativo en caso de delito contra a facenda pública. 3 Efectos da regularización voluntaria en vía administrativa. 4 Outros efectos da regularización voluntaria en vía penal. 5 Consideracións finais.

1 Introducción

Cando falamos do delito contra a facenda pública, comunmente coñecido como delito fiscal, resulta recorrente a análise conxunta do ámbito tributario e do ámbito penal.

Este delito atópase regulado no artigo 305 da Lei orgánica 10/1995, do 23 de novembro, do Código penal (en diante, CP), na súa última redacción dada pola Lei orgánica (en diante, LO) 7/2012, do 27 de decembro, pola que se modifica a Lei orgánica 10/1995, do 23 de novembro, do Código penal, en materia de transparencia e loita contra a fraude fiscal e na Seguridade Social nos seguintes termos:

«O que, por acción ou omisión, defraude a facenda pública estatal, autonómica, foral ou local, eludindo o pagamento de tributos, cantidades retidas ou que se deberían ter retido ou ingresos á conta, obtendo indebidamente devolucións ou desfrutando beneficios fiscais da mesma forma, sempre que a contía da cota defraudada, o importe non ingresado das retencións ou ingresos á conta ou das devolucións ou beneficios fiscais indebidamente obtidos ou desfrutados exceda os cento vinte mil euros, será castigado coa pena de prisión dun a cinco anos e multa do tanto ao séxtuplo da citada contía, salvo que tivese regularizado a súa situación tributaria nos termos do apartado 4 deste artigo».

Polo tanto, a ilicitude do delito fiscal está constituída pola infracción dun deber de acción determinado pola lexislación tributaria. A conduta típica de infracción do deber presupón a existencia dun obrigado tributario ao pagamento dun tributo que non se atopa expresado na lei penal, senón que hai que remitirse á Lei xeral tributaria, que define tanto o feito imponible como a obriga tributaria, sendo, polo tanto, unha lei penal en branco¹.

No ámbito tributario, as infraccións e sancións tributarias atópanse reguladas nos artigos 181 ao 212 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria (en diante, LXT).

O lexislador, na exposición de motivos da LO 7/2012, considera que «no ámbito penal se fai necesaria unha profunda revisión dos delitos contra a facenda pública e contra a Seguridade Social». Con esta lei realízase unha reforma do CP onde se introducen cambios importantes en relación co delito fiscal, sendo un deles a modificación da configuración da regularización voluntaria da situación tributaria.

Por iso, comentaremos a continuación as novidades introducidas coa aprobación da LO 7/2012, centrándonos nas establecidas sobre a regularización voluntaria e analizando os efectos desta en vía administrativa e en vía penal tras a reforma.

1 IGLESIAS SEVILLANO sinala que «o delito fiscal non é máis que unha sanción penal a unha infracción en principio administrativa e que se determina administrativamente. E os principios que aplica o dereito administrativo non son tan rigorosos como os do dereito penal, e si aplican presuncións que no dereito penal requiren proba, aínda que sexa proba de indicios». (IGLESIAS SEVILLANO, H., "Cuestiones sobre el principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal", *UNED. Revista de Derecho*, n. 19, 2016, p. 750).

2 Novidades introducidas no delito fiscal a través da LO 7/2012

Na exposición de motivos da LO 7/2012, indícanse varios obxectivos da reforma operada en relación co delito fiscal.

En primeiro lugar, a creación dun tipo agravado que ofrezca resposta ás fraudes de especial gravidade e que eleve a pena de prisión ata unha duración máxima de seis anos, o que á súa vez determina que o prazo de prescrición das infraccións máis graves sexa de dez anos. Así, mediante esta lei engádesse ao CP o artigo 305 bis, establecendo o delito fiscal agravado nos seguintes termos:

«O delito contra a facenda pública será castigado coa pena de prisión de dous a seis anos e multa do dobre ao séxtuplo da cota defraudada cando a defraudación se cometese concorendo algunha das circunstancias seguintes:

- a) Que a contía da cota defraudada exceda os seiscientos mil euros.
- b) Que a defraudación se cometese no seo dunha organización ou dun grupo criminal.
- c) Que a utilización de persoas físicas ou xurídicas ou entes sen personalidade xurídica interpostos, negocios ou instrumentos fiduciarios ou paraísos fiscais ou territorios de nula tributación oculte ou dificulte a determinación da identidade do obrigado tributario ou do responsable do delito, a determinación da contía defraudada ou do patrimonio do obrigado tributario ou do responsable do delito».

Un segundo obxectivo desta reforma é o de incrementar as posibilidades de cobramento da débeda tributaria non-pagada evitando a paralización do procedemento administrativo polo proceso penal. Para iso introdúcese un novo apartado que lle permite á Administración tributaria continuar co procedemento administrativo de liquidación da débeda tributaria malia a pendencia do proceso penal. Con esta reforma trátase de eliminar situacións de privilexio e situar o presunto delincuente na mesma posición que calquera outro debedor tributario, e ao tempo increméntase a eficacia da actuación de control da Administración: a soa pendencia do proceso xudicial non paraliza a acción de cobramento pero poderá paralizala o xuíz sempre que o pagamento da débeda se garanta ou que o xuíz considere que se poderían producir danos de imposible ou difícil reparación. Antes desta reforma, o procedemento administrativo paralizábase se a Administración apreciaba indicios dun delito contra a facenda pública, debendo pasar o tanto de culpa á xurisdición competente ou remitir o expediente ao Ministerio Fiscal, absténdose de seguir co procedemento administrativo, que quedaba suspendido ata que a autoridade xudicial ditase sentenza firme².

2 No artigo 180.1 da LXT dispúñase o principio de non concorrencia de sancións tributarias: «Se a Administración tributaria estimase que a infracción puidese ser constitutiva de delito contra a facenda pública, pasará o tanto de culpa á xurisdición competente, ou remitirá o expediente ao Ministerio Fiscal e absterase de seguir o procedemento administrativo, que quedará suspendido mentres a autoridade xudicial non dite sentenza firme, teña lugar o sobresemento ou o arquivo das actuacións ou se produza a devolución do expediente polo Ministerio Fiscal. A sentenza condenatoria da autoridade xudicial impedirá a imposición de sanción administrativa. De non se ter apreciado a existencia de delito, a Administración tributaria iniciará ou continuará as súas actuacións de acordo cos feitos que os tribunais considerasen probados, e continuarase o cómputo do prazo de prescrición no punto en que estaba cando se suspendeu. As actuacións administrativas realizadas durante o período de suspensión teranse por inexistentes». Actualmente atópase regulado no artigo 250 da LXT, que establece: «Cando a Administración tributaria aprecie indicios de delito contra a facenda pública, continuarase a tramitación do procedemento conforme as normas xerais que resulten de aplicación, sen prexuízo de que se pase o tanto de culpa á xurisdición competente ou se remita o expediente ao Ministerio Fiscal, e con suxeición ás regras que se establecen neste título...».

Polo que respecta a esta modificación operada no CP pola LO 7/2012, IGLESIAS CAPELLAS preguntábase precisamente se o CP é o lugar adecuado para situar unhas normas cuxo destinatario non é o cidadán nin o xuíz penal, senón a Administración tributaria, falando mesmo dun «exceso de xerarquía normativa carente de xustificación»³.

Igual que SÁNCHEZ HUETE, opinamos que o lexislador parece ponderar razóns de economía procesual e primar os coñecementos que neste ámbito específico posúe a Administración para prescindir de dar conta e de abrir un ulterior trámite en vía penal, sendo a Administración quen decide sobre a regularización respecto do delito cometido, polo que non resulta necesario abrir un procedemento penal nin dar conta á xurisdición penal⁴.

Este obxectivo vén reforzado pola aprobación da Lei 34/2015, do 21 de setembro, de modificación parcial da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria. Desde sempre, as condutas ilícitas incluídas no dereito penal foron axuizadas e castigadas polos órganos xurisdicionais, mentres que as condutas incluídas no ámbito tributario foron sancionadas polos propios órganos administrativos. Non obstante, desde a entrada en vigor da Lei 34/2015, esta afirmación admite certas matizacións.

Compartimos a opinión de LINARES cando afirma que esta reforma lexislativa operada pola Lei 34/2015 «pretende superar o diferente e inxustificado trato de favor que a regulación preexistente dispensaba a quen se constituía en presunto autor dun delito contra a facenda pública fronte ao mero infractor administrativo, en relación coa obriga que atinxía a este último de pagar ou garantir a suspensión da executividade do acto administrativo»⁵.

Tal como se sinala na exposición de motivos da Lei 34/2015, como consecuencia da reforma da regulación do delito contra a facenda pública operada pola LO 7/2012 no CP, facíanse precisas determinadas modificacións na LXT, co fin de establecer un procedemento administrativo que permitise practicar liquidacións tributarias e efectuar o cobramento destas, mesmo nos supostos en que se inicia a tramitación dun procedemento penal. Logo, a partir desta reforma, con carácter xeral, cando se aprecien indicios de delito no transcurso dun procedemento inspector, a regra xeral é que, a diferenza do que acontecía coa regulación anterior, onde o pase do tanto de culpa á xurisdición penal paralizaba o procedemento inspector, a presentación da denuncia ante o Ministerio Fiscal ou, se é o caso, da querela, deba ir acompañada dunha liquidación do que se coñece como “cota defraudada dolosa” (artigo 250 LXT).

Sendo así, unha vez remitido o expediente ao Ministerio Fiscal ou á xurisdición penal, o procedemento inspector finalizará coa notificación ao obrigado tributario da remisión da liquidación ao dito órgano⁶.

3 IGLESIAS CAPELLA, J., “La deuda tributaria y la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública en el Derecho proyectado”, *Impuestos*, n. 17, 2009, pp. 15 e ss.

4 SÁNCHEZ HUETE, M.A., “La Administración tributaria ante al delito. La nueva regularización voluntaria”, *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 7, 2016, p. 15.

5 LINARES, M.B., “Liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal (artículo 305.5 del Código Penal)”, *Revista General de Derecho Penal*, n. 27, 2017, p. 3.

6 Existen excepcións, atendendo ao disposto no artigo 251 LXT, nas cales se pode proceder á remisión do expediente ao Ministerio Fiscal ou á xurisdición penal sen a práctica da liquidación desa “cota defraudada dolosa”.

Coa aprobación do Real decreto 1070/2017, do 29 de decembro, polo que se modifican o Regulamento xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, que entrou en vigor o 1 de xaneiro de 2018, adáptase o Regulamento á nova tramitación administrativa do delito contra a facenda pública, que, como xa sinalamos, permite a práctica de liquidación administrativa no seo do procedemento inspector, a cal se axustará ao resultado do axuízamento penal da defraudación. Ademais, desenvólvese a tramitación que cómpre seguir cando eses indicios de delito se aprecien no curso dun procedemento inspector, distinguindo cando non procede ditar liquidación e se suspende o procedemento administrativo, e cando procede ditar unha liquidación vinculada a delito.

Esta nova regulación contida na LXT trae causa do disposto no artigo 305.5 do CP, no que se establece o seguinte:

«Cando a Administración tributaria apreciase indicios de terse cometido un delito contra a facenda pública, poderá liquidar de forma separada, por unha parte, os conceptos e contías que non se atopen vinculados co posible delito contra a facenda pública, e, por outra, os que se atopen vinculados co posible delito contra a facenda pública.

A liquidación indicada en primeiro lugar no parágrafo anterior seguirá a tramitación ordinaria e suxeitarase ao réxime de recursos propios de toda liquidación tributaria. E a liquidación que, se é o caso, derive daqueles conceptos e contías que se atopen vinculados co posible delito contra a facenda pública seguirá a tramitación que para o efecto estableza a normativa tributaria, sen prexuízo de que finalmente se axuste ao que se decida no proceso penal.

A existencia do procedemento penal por delito contra a facenda pública non paralizará a acción de cobramento da débeda tributaria. Por parte da Administración tributaria poderán iniciarse as actuacións dirixidas ao cobramento, salvo que o xuíz, de oficio ou por instancia de parte, tivese acordado a suspensión das actuacións de execución, logo de prestación de garantía. Se non se puidese prestar garantía en todo ou en parte, excepcionalmente o xuíz poderá acordar a suspensión con dispensa total ou parcial de garantías se apreciase que a execución puidese ocasionar danos irreparables ou de moi difícil reparación».

Como vemos, a previsión contida no artigo 305.5 CP («poderá liquidar de forma separada») ten carácter potestativo respecto á posibilidade de continuar o procedemento de liquidación ou paralizalo, sen practicar liquidación ningunha mentres non exista un procedemento en sede xurisdiccional. Ademais, déixase clara a preferencia da orde penal fronte á administrativa, «sen prexuízo de que finalmente se axuste ao que se decida no proceso penal».

Seguindo coas novidades introducidas pola LO 7/2012, prevense mecanismos para rebaixar a pena para os imputados que, unha vez iniciado o proceso penal, satisfagan a débeda tributaria ou colaboren na investigación xudicial. Prevese unha atenuación da pena cando os presuntos responsables dos delitos recoñezan a súa comisión e satisfagan integramente a débeda tributaria ou ben colaboren coas autoridades para a indagación dos feitos e, se é o caso, a identificación ou captura doutros responsables, sempre e cando tal recoñecemento, pagamento e cooperación se produzan nun breve lapso de tempo. Con iso, cabería a atenuación específica do artigo. 305.6 CP ou a xenérica do artigo 21.5 CP.

Regap



ESTUDIOS

No artigo 305.6 CP dispónse que «os xuíces e tribunais poderán imporlle ao obrigado tributario ou ao autor do delito a pena inferior nun ou dous graos, sempre que, antes de que transcorran dous meses desde a citación xudicial como imputado, satisfaga a débeda tributaria e recoñeza xudicialmente os feitos. O anterior será igualmente aplicable respecto doutros partícipes no delito distintos do obrigado tributario ou do autor do delito, cando colaboren activamente para a obtención de probas decisivas para a identificación ou captura doutros responsables, para o completo esclarecemento dos feitos delituosos ou para a indagación do patrimonio do obrigado tributario ou doutros responsables do delito».

Este artigo introduce a posibilidade de alcanzar a conformidade, xa en fase de instrución, recollendo unha circunstancia atenuante específica que permite rebaixar a pena nun ou dous graos para os que, no prazo de dous meses desde que sexan citados para prestar declaración, procedan a satisfacer a débeda e recoñecer xudicialmente os feitos.

Por outro lado, xa existía como circunstancia atenuante a xenérica do artigo 21.5 do CP; a de ter procedido o culpable a reparar o dano ocasionado á vítima, ou diminuír os seus efectos, en calquera momento do procedemento e con anterioridade á celebración do acto do xuízo oral.

Como último obxectivo da reforma da LO 7/2012, deséxase evitar a denuncia ante os xulgados dos obrigados tributarios que regularizaron, de forma completa e voluntaria, a súa situación tributaria. Para iso, efectúase unha modificación do artigo 305.4 do CP, establecendo unha nova configuración da regularización voluntaria. Tendo o delito contra a facenda pública carácter doloso, cando con posterioridade á conduta do obrigado tributario se produza un arrepentimento espontáneo de tal forma que se regularice a súa situación tributaria de xeito voluntario, mesmo cando sexa de forma extemporánea, evítase a comisión do delito. Así, no inciso final do primeiro parágrafo do artigo 305.1 CP incorpórase a descrición do ilícito, e inclúe literalmente a non regularización como requisito de responsabilidade penal, isto é, sinálase que a pena prevista para quen defraude se imporá «salvo que tivese regularizado a súa situación tributaria nos termos do apartado 4 deste artigo».

A regularización voluntaria atópase configurada no artigo 305.4, que, con anterioridade á LO 7/2012, simplemente establecía a regularización nos seguintes termos:

«Quedarán exentos de responsabilidade penal o que regularice a súa situación tributaria, en relación coas débedas a que se refire o apartado primeiro deste artigo, antes de que a Administración tributaria lle notificase a iniciación de actuacións de comprobación tendentes á determinación das débedas tributarias obxecto de regularización ou, no caso de que tales actuacións non se producisen, antes de que o Ministerio Fiscal, o avogado do Estado ou o representante procesual da Administración autonómica, foral ou local de que se trate interpoña querela ou denuncia contra aquel dirixida, ou cando o Ministerio Fiscal ou o xuíz de instrución realicen actuacións que lle permitan ter coñecemento formal da iniciación de dilixencias.

A exención de responsabilidade penal considerada no parágrafo anterior alcanzará igualmente o dito suxeito polas posibles irregularidades contables ou outras falsidades instrumentais que, exclusivamente en relación coa débeda tributaria obxecto de regularización, este puidese ter cometido con carácter previo á regularización da súa situación tributaria».

En opinión de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO e MERINO JARA, con esta reforma continúaase afondando nunha concepción do dereito penal como un mecanismo máis de recadación, cunha eficacia de prevención xeral negativa mediante a intimidación para intentar non consumir o delito, pero tamén como elemento persuasivo dirixido á reparación do prexuízo xa inflixido⁷.

Esta lexislación xeraba moitas dúbidas na súa aplicación; nela establecíase soamente o límite temporal para a aplicación da regularización voluntaria, sendo posible en calquera momento «antes de que a Administración tributaria lle notifique o inicio de actuacións de comprobación (...) ou cando o Ministerio Fiscal ou o xuíz de instrución realicen actuacións que lle permitan ter coñecemento formal da iniciación de dilixencias». CARRERAS MANERO, en canto ao límite temporal da regularización no ámbito penal, sinala que «é o propio lexislador o que veu fixar un concepto normativo de voluntariedade, ao concretar o instante antes do cal se presume, iuris et de iure, que esta existe, isto é, non importan os factores ou motivos internos polos que se regularice a situación tributaria, senón que esta se produza antes duns determinados momentos»⁸.

Pero coa redacción dada do artigo 305.4 CP pola LO 7/2012, con efectos desde o 17 de xaneiro de 2013, descríbese a nova regularización voluntaria de xeito moito máis concreto:

«Considerarase regularizada a situación tributaria cando o obrigado tributario proceda ao completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria, antes de que a Administración tributaria lle notifique o inicio de actuacións de comprobación ou investigación tendentes á determinación das débedas tributarias obxecto da regularización ou, no caso de que tales actuacións non se producisen, antes de que o Ministerio Fiscal, o avogado do Estado ou o representante procesual da Administración autonómica, foral ou local de que se trate interpoña querela ou denuncia contra aquel dirixida, ou antes de que o Ministerio Fiscal ou o xuíz de instrución realicen actuacións que lle permitan ter coñecemento formal da iniciación de dilixencias»⁹.

Así mesmo, os efectos da regularización prevista no parágrafo anterior resultarán aplicables cando se satisfagan débedas tributarias unha vez prescrito o dereito da Administración á súa determinación en vía administrativa.

A regularización polo obrigado tributario da súa situación tributaria impedirá que sexa perseguido polas posibles irregularidades contables ou outras falsidades instrumentais que, exclusivamente en relación coa débeda tributaria obxecto de regularización, este puidese ter cometido con carácter previo á regularización da súa situación tributaria».

7 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., e MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, *Diario La Ley*, n. 8052, 2013, p. 8.

8 CARRERAS MANERO, O., “De nuevo sobre los presupuestos temporales de la regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria”, *Quincena Fiscal. Aranzadi*, n. 13, 2013, p. 1.

9 En canto ao feito de que a regularización sexa voluntaria e extemporánea, e antes de que a Administración tributaria lle notificase o inicio de actuacións de comprobación ou investigación tendentes á determinación das débedas tributarias obxecto da regularización, DÍEZ-OCHOA AZAGRA considera que «da redacción vixente deste artigo parece desprenderse que as “actuacións de comprobación” non se refiren só ao procedemento inspector senón que dentro estarían incluídos tamén os procedementos de verificación de datos e de comprobación limitada» (DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (2). Comentarios y casos prácticos*, 6.ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2017, p. 1711).

Con esta nova lexislación, establécese a exigencia do completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria para eximir de responsabilidade, e a posibilidade de aplicar a regularización cando se satisfagan débedas tributarias prescritas desde o punto de vista tributario, pero non penal. Con todo isto pasamos a analizar máis en profundidade as novidades da configuración da regularización voluntaria que consideramos máis relevantes.

2.1 Exigencia do completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria para eximir de responsabilidade

Como xa sinalamos, a diferenza da redacción anterior, en que se facía referencia ao pagamento da cota tributaria, exíxese que a regularización sexa completa e vaia acompañada do pagamento da débeda; prodúcese, polo tanto, a substitución de cota por débeda tributaria. Cabe lembrar que a débeda tributaria está integrada pola cota tributaria ou cantidade deixada de ingresar, máis as recargas por declaración extemporánea e xuros de mora que puidesen corresponder, segundo se establece no artigo 58.2 da LXT. Así, o novo artigo 305.4 CP non só exige o «completo recoñecemento e pagamento», senón que este debe ser da débeda tributaria e non da cota non-pagada, como acontecía ata este momento.

Xa antes de 2012, onde legalmente non se requiría de xeito explícito este pagamento total da débeda, a Circular 2/2009, do 4 de maio, sobre a interpretación do termo regularizar nas excusas absolutorias previstas nos apartados 4 do artigo 305 e 3 do artigo 307 do Código penal, da Fiscalía Xeral do Estado, exixía ese pagamento para eximir de responsabilidade, ademais do recoñecemento da débeda, admitindo unicamente unha atenuación (a xenérica do artigo 21.5 do CP) en caso de pagamento parcial ou de falta de pagamento. Tamén era esta a opinión da xurisprudencia maioritaria, aínda que a doutrina mantívase diversas posturas sobre a necesidade ou non do pagamento da débeda tributaria. Como se di na Sentenza do Tribunal Supremo (en diante, STS) 539/2003, do 30 de abril, ou na STS 1336/2002, do 15 de xullo, entre outras moitas, regularizar é pagar. Había unha parte da doutrina que veu considerar que non resultaba imprescindible realizar o pagamento da cota defraudada, xunto coa presentación da declaración complementaria para os efectos de aplicar a exención de responsabilidade penal, dado que, en sede tributaria, non se exige levar a cabo o aboamento da débeda pendente para entender regularizada a situación tributaria, xa que a Administración poderá exixir a débeda correspondente en vía de constrinximento¹⁰.

O Tribunal Supremo, na súa STS 192/2006, do 1 de febreiro, declara que «regularizar é pór en orde algo que así queda axustado á regra pola que se debe rexer. Se unha persoa defrauda a facenda pública eludindo o pagamento dun imposto, a súa situación tributaria só queda regularizada cando, recoñecendo a defraudación, satisfai o imposto eludido, non podendo dicirse que regularizou a súa situación polo mero feito de que, anos despois de realizala, recoñeza a defraudación». E nesa mesma liña pronúnciase a STS 636/2003, do 30 de maio, na que se declara que «... regularizar é evidentemente un comportamento activo do contribuínte que supón a asunción dunha declaración complementaria e o conseguente pagamento», recordando que «o fundamento da aludida excusa absoluta é a autodenuncia e a reparación. Polo tanto, non é de aplicar cando o suxeito tributario non reparou

10 Ao respecto, BLÁZQUEZ LIDOY desenvolve algúns argumentos a favor e en contra de exixir o pagamento para que operase a operatividade da excusa absoluta. (BLÁZQUEZ LIDOY, A., "Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?", *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n. 343, 2011, pp. 87-128.

nin se autodenunciou; cando faltan estes comportamentos, a renuncia á pena carece de fundamento».

Polo tanto, coa aprobación da LO 7/2012 conságrase legalmente a existencia do pagamento para que se produza a regularización.

Pero, se falamos de pagamento, na LXT establécense distintos mecanismos de pagamento da débeda¹¹, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO e MERINO JARA consideran que, dado que no precepto se fala de pagamento e non de ingreso, «tamén produciría efectos a regularización se, en lugar de realizar o ingreso da débeda tributaria, se procede á consignación da débeda tributaria (artigo 64), ou se se consegue o seu aprazamento ou fraccionamento (artigo 65)»¹².

Sobre o particular, en sentido contrario, SÁNCHEZ PEDROCHE considera que o precepto se decanta polo pagamento completo da cantidade regularizada (non só o seu recoñecemento) «para desterrar comportamentos de pagamento parcial ou fraccionado, tendentes a acadar o limiar necesario e evitar así a consideración criminal da conduta a través do elemento obxectivo do tipo penal, é dicir, pagar parcialmente co fin de que a cota defraudada non alcance os 120.000 euros»¹³.

Con respecto a quen debe realizar o pagamento, RANCAÑO MARTÍN entende que «tanto o recoñecemento da débeda como o seu pagamento debe facelos o obrigado tributario, xa que co apartado 4 do artigo 305 do CP non cabe o recoñecemento e pagamento por un terceiro, ao exixir que tanto un como outro sexan levados a cabo por aquel»¹⁴, aínda que un sector da doutrina considera que o recoñecemento debe facelo o obrigado tributario, pero o pagamento pode realizalo no seu nome un terceiro, pois pola contra chocaría coa finalidade da reforma, que pretende axilidade e eficacia na recadación¹⁵.

Ao respecto, RODRÍGUEZ ALMIRÓN sinala que podería xurdir un problema cando un terceiro realiza o pagamento de débeda tributaria sen consentimento ou con descoñecemento do obrigado tributario, posto que neste caso non existe recoñecemento, como exige o tipo penal, e non sería posible apreciar a regularización ao non tratarse dun pagamento voluntario por parte do suxeito obrigado¹⁶.

No caso de que se incumpra o requisito de pagamento total da débeda tributaria, incluídos os xuros de mora e as eventuais recargas que puidesen devindicarse, deberá remitirse ao Ministerio Fiscal, ben que a dita circunstancia podería operar como atenuante da responsabilidade penal, atendendo ao disposto no artigo 21.5 CP, como xa comentamos arriba. Véxase na STS 340/2012, do 30 de abril, onde a Audiencia Provincial de Cádiz concede a

11 De acordo co establecido polo artigo 59 da LXT, as débedas tributarias poderán extinguirse das seguintes formas: mediante o pagamento, por prescrición, por compensación e por condonación.

12 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., e MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit., p. 4.

13 SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 391, 2015.

14 RANCAÑO MARTÍN, M.A., “El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario”, *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 16, 2014, p. 14.

15 MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 11, 2013, p. 4.

16 RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., “Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública”, *Revista Doctrinal. Aranzadi*, n. 5, 2017.

atenuante de reparación do dano causado, xa que a regularización carece de fundamento, ao non ter o suxeito tributario reparado o dano nin terse autodenunciado.

2.2 Transformación na natureza xurídica da regularización e cambios no proceso administrativo en caso de delito contra a facenda pública

Outra das reformas operada pola LO 7/2012 foi unha cuestionada transformación na natureza xurídica da regularización, pasando a constituír unha causa de exclusión da pena –isto é, un elemento do tipo penal– en lugar dunha escusa absolutoria –unha causa de anulación ou levantamento de pena– unha vez consumado e cometido o delito.

Sínálase na exposición de motivos da LO 7/2012 que, en coherencia con esta nova configuración legal, se dispuña a regularización da situación tributaria «como o verdadeiro reverso do delito, de maneira que, coa regularización, resulte neutralizado non só o desvalor da acción, cunha declaración completa e veraz, senón tamén o desvalor do resultado mediante o pagamento completo da débeda tributaria e non soamente da cota tributaria como acontece actualmente». Fálase tamén na exposición de motivos dun «pleno retorno á legalidade, pondo fin á lesión provisional do ben xurídico protexido producida pola defraudación consumada co inicial incumprimento das obrigas tributarias; considérase que a regularización da situación tributaria fai desaparecer o inxusto derivado do inicial incumprimento da obriga tributaria e así se reflicte na nova redacción do tipo delituoso que une a ese retorno á legalidade a desaparición do reproche penal».

CALVO VÉRGEZ, para xustificar a anterior escusa absolutoria, sinalaba dous razoamentos: «en primeiro lugar estimar que a regularización, que representa en definitiva o pagamento da débeda tributaria, fixo cesar a culpabilidade entendida como dolo». E, en segundo lugar, «entender que se produce a desaparición dun dos dous elementos integrantes da antixuricidade, a lesión, quedando ademais significativamente atenuado o segundo destes elementos (a reprobación social)»¹⁷.

Tras a entrada en vigor desta lei, sucedéronse opinións doutriniais incidindo en que a nova redacción modificara substancialmente a natureza da cláusula de regularización tributaria. Así, MUÑOZ CUESTA considera que se trata dun elemento negativo do tipo¹⁸. GÓMEZ LANZ tamén avoga por considerala unha nova causa de exclusión do inxusto¹⁹. Pola súa banda, SÁNCHEZ HUETE deduce a consideración de que a regularización é un elemento negativo do tipo; ou sexa, non se realiza o delito ata que esta teña lugar ou se enerve tal posibilidade co requirimento da autoridade. E, se tal regularización constitúe un elemento definidor do delito, a Administración nin pode nin debe realizala, a teor da competencia que exerce a autoridade xudicial e os efectos que orixina. Polo tanto, se a regularización elimina a tipicidade, impide o nacemento do delito²⁰.

17 CALVO VÉRGEZ, J., “Delitos contra la hacienda pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial”, *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 11, 2012.

18 MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito Fiscal operada por la LO 7/2012”, cit.

19 GÓMEZ LANZ, F.J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria. La declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, *Revista de Derecho Penal y Criminología. Extraordinario*, n. 1, 2013, pp. 53-80.

20 SÁNCHEZ HUETE, M.A., “La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria”, cit.

En palabras de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO e MERINO JARA, «o retorno completo á legalidade (...) xa non se configura como comportamento posdelituoso reparador, senón como circunstancia que impide a consumación». Sendo así, seguen os autores, «infrinxiríase o principio de certeza e seguridade xurídica xa que a consumación non estaría vinculada á lesión do ben xurídico, senón a unha circunstancia non dependente do comportamento típico, como é o inicio de actuacións administrativas ou xudiciais que impidan regularizar»²¹.

DE LA MATA BARRANCO considera que nos atopamos ante unha especie de causa de «atipicidade sobrevida»²², e CALVO VÉRGEZ considera que a regularización da situación tributaria é o reverso do delito que neutraliza completamente o desvalor da conduta e do resultado, considerando que esta regularización fai desaparecer o inxusto derivado do inicial incumprimento da obriga tributaria, vinculándose ao dito retorno á legalidade²³.

Pola contra, outro sector da doutrina sostén que a nova redacción non supón en absoluto modificación da natureza xurídica da regularización. Desde unha perspectiva dogmática, é difícil asumir que a reparación integral do prexuízo poida ser considerada como un suposto de exclusión da antixuridicidade, como se dunha causa de xustificación a posteriori se tratase, esquecendo que o comportamento antixurídico xa se materializou previamente a través da defraudación inicial. Así o entenderon algúns autores como BACIGALUPO ZAPATER, que cualificaron a medida como unha manipulación das estruturas lóxico-sistemáticas do dereito penal ou, mesmo, como un intento imposible²⁴. Para SIMÓN ACOSTA, «a regularización é unha escusa absolutoria causa de exclusión da pena, que non elimina a antixurídica do feito xa consumado: doutro xeito faríase depender a consumación do delito do seu descubrimento». Continúa dicindo que «a regularización e ingreso efectuados despois de iniciadas as actuacións administrativas ou penais non ten como efecto a exclusión da pena, pero é unha circunstancia atenuante que será tida en conta para a súa graduación dentro da marxe legalmente permitida ao xuíz, nos termos previstos polo artigo 66 CP»²⁵.

Compartimos a opinión de que non ten moito sentido atribuír a un comportamento posdelituoso, que se basea na reparación do dano, un alcance que provoque que un comportamento pase de inxusto a xusto.

Pola súa banda, o Tribunal Supremo viña sinalando en varias ocasións, como na STS 8036/2000, do 6 de novembro, e na STS 636/2003, do 30 de maio, que a regularización tiña o seu fundamento como escusa absolutoria en razóns de utilidade, a autodenuncia e a reparación, facendo súa a tese da Fiscalía Xeral do Estado, que entendía que a regularización era «o envés do delito, anulando non só o desvalor de acción, senón tamén o desvalor de resultado, de forma que teña lugar un auténtico retorno á legalidade» (Circular 2/2009, do 4 de maio).

Con respecto a terceiros partícipes, existe a posible extensión da escusa absolutoria; tal como se indica na Consulta 4/1997 da FXE, «determinando que se o partícipe no delito cooperou

21 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., e MERINO JARA, I., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal", cit.

22 DE LA MATA BARRANCO, N.J., "El delito fiscal del artículo 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas", *Revista General de Derecho Penal*, n. 26, 2016.

23 CALVO VÉRGEZ, J., "El nuevo artículo 305.5 del CP y su compatibilidad con el artículo 180.1 de la LGT", *Revista Doctrinal Aranzadi*, n. 3, 2014.

24 BACIGALUPO ZAPATER, E., "La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012", *La Ley*, n. 8076, 2013.

25 SIMÓN ACOSTA, E., "Delitos contra la Hacienda Pública", *Manuales Universitarios Aranzadi*, 2017.

dalgunha forma na regularización se verá favorecido pola dita exención de responsabilidade, bastaría calquera conduta que “favoreza a regularización do debedor tributario, incluíndose a indución e o auxilio espiritual”. No caso de que se opuxese á regularización, non lle será aplicable. Se, caso contrario, o terceiro quere levar a cabo a regularización pero o debedor tributario non, non será posible aplicar a exención de responsabilidade».

3 Efectos da regularización voluntaria en vía administrativa

No ámbito tributario prevese a regularización de autoliquidacións e liquidacións administrativas con posterioridade á fin do período voluntario. En aplicación da LXT, o efecto da regularización dependerá de se existe ou non requirimento previo por parte da Administración.

Se se regulariza despois do requirimento, imporase unha sanción por deixar de ingresar a débeda tributaria que debера resultar dunha autoliquidación (artigo 191 da LXT) ou sanción tributaria por incumprir a obriga de presentar de forma completa e correcta declaracións ou documentos necesarios para practicar liquidacións (artigo 192 da LXT). Se existise arrepentimento evidenciado coa aceptación da regularización administrativa, reduciríase a sanción a impor un 25 por cento por conformidade (artigo 188 da LXT).

Pero, como xa comentamos, para que se produza a regularización voluntaria que exime de responsabilidade penal derivada da comisión dun delito contra a facenda pública, non debe existir requirimento previo por parte da Administración, polo que nos centraremos nesta opción. Se non existe requirimento previo, dependerá de se o resultado da autoliquidación ou liquidación administrativa é a ingresar ou a devolver. Se é a devolver, aplicarase unha sanción por infracción tributaria por non presentar en prazo autoliquidacións ou declaracións, sen que se produza prexuízo económico, tal como se sinala no artigo 198 da LXT: «1. Constitúe infracción tributaria non presentar en prazo autoliquidacións ou declaracións, así como os documentos relacionados coas obrigas aduaneiras, sempre que non se producise ou non se poida producir prexuízo económico á facenda pública. A infracción prevista neste apartado será leve. A sanción consistirá en multa pecuniaria fixa de 200 euros. (...)

2. Malia o disposto no apartado anterior, se as autoliquidacións ou declaracións se presentan fóra de prazo sen requirimento previo da Administración tributaria, a sanción e os límites mínimo e máximo serán a metade dos previstos no apartado anterior».

Mentres que, se o resultado da liquidación ou autoliquidación fose ingresar, se abren dúas opcións (sen imposición de sancións en ambos os dous casos). Que non se produza o pagamento da débeda; nese caso aplicarase a recarga do período executivo (este é o momento no tempo a partir do cal a Administración pode iniciar as actuacións encamiñadas a facer efectivo o cumprimento da débeda a través do procedemento de constrinximento). O seu inicio prodúcese nos termos establecidos no artigo 161 da LXT. O período executivo incíase de forma automática o día seguinte da finalización do período voluntario de pagamento, é dicir, o día seguinte de presentar a declaración extemporánea sen ingreso, sen que sexa necesaria ningunha notificación, distinguindo segundo cal sexa a orixe da débeda tributaria:²⁶

26 Existen causas que impiden o inicio do período executivo. Dun lado, a presentación dunha solicitude de aprazamento, fraccionamento ou compensación en período voluntario; doutro, a interposición dun recurso ou reclamación no tempo e forma procedentes contra unha sanción.

- Débedas liquidadas pola Administración tributaria: ao día seguinte do vencemento do prazo establecido no artigo 62.2 da LXT.

- Débedas derivadas dunha autoliquidación presentada sen realizar o ingreso:

- Autoliquidación presentada no prazo establecido pola normativa do tributo: ao día seguinte de finalizar o dito prazo.

- Autoliquidación presentada ao concluír o prazo anterior (autoliquidación extemporánea): ao día seguinte da presentación da autoliquidación.

As recargas do período executivo devíndanse co inicio do período executivo e son de tres tipos: a recarga executiva, a recarga de constrinximento reducida e a recarga de constrinximento ordinaria. Os dous últimos resultan aplicables dentro do procedemento de constrinximento, e o primeiro, a recarga executiva, nos supostos en que, unha vez iniciado o período executivo e antes de iniciarse o procedemento de constrinximento, o debedor, de forma espontánea, decide satisfacer a débeda tributaria non pagada en período voluntario. Estas recargas atópanse recollidas no artigo 28 da LXT do seguinte xeito:

«2. A recarga executiva será do cinco por cento e aplicarase cando se satisfaga a totalidade da débeda non ingresada en período voluntario antes da notificación da providencia de constrinximento.

3. A recarga de constrinximento reducida será do 10 por cento e aplicarase cando se satisfaga a totalidade da débeda non ingresada en período voluntario e a propia recarga antes da finalización do prazo previsto no apartado 5 do artigo 62 desta lei para as débedas constrinxidas.

4. A recarga de constrinximento ordinaria será do 20 por cento e será aplicable cando non concorran as circunstancias a que se refiren os apartados 2 e 3 deste artigo.

5. A recarga de constrinximento ordinaria é compatible cos xuros de mora. Cando resulte exixible a recarga executiva ou a recarga de constrinximento reducida, non se exirán os xuros de mora devindicados desde o inicio do período executivo».

Agora ben, este cumprimento espontáneo en período executivo non debe confundirse co cumprimento voluntario extemporáneo que se regula no artigo 27 da LXT, xa que este último soamente procede se non se iniciou o período executivo, é dicir, se pagou a débeda xunto coa súa presentación. As recargas por declaración extemporánea son compatibles coas recargas e xuros do período executivo cando os obrigados non efectúen o ingreso no momento de presentar a autoliquidación extemporánea e sempre que non presentasen solicitude de aprazamento, fraccionamento ou compensación no momento de presentar a dita autoliquidación, xa que a débeda, como xa comentamos, entra en período executivo ao día seguinte da presentación da autoliquidación. Ábrese así un segundo caso no cal, sen existir requirimento previo, o obrigado tributario presenta declaración extemporánea e procede ao mesmo tempo ao seu pagamento.

De acordo coa normativa vixente sobre o réxime de declaracións extemporáneas, regulado no artigo 27 da LXT, coincidimos con SOTO BERNABEU ao indicar que constitúe unha oportunidade permanente que o noso ordenamento xurídico lle proporciona ao contribuínte para

Regap



ESTUDIOS

que regularice voluntariamente a súa situación tributaria aceptando unha serie de condicións, e sempre que non mediase requirimento previo da Administración²⁷.

Pola contra, para GARCÍA DÍEZ esta forma de proceder pode provocar situacións inxustas se se compara coa consecuencia natural que se deduce do incumprimento de calquera norma tributaria, isto é, a incoación do procedemento sancionador tributario, onde o administrado ten a oportunidade de exercer o seu dereito de defensa. Consecuentemente, continúa dicindo, poden darse casos en que sexa preferible a instrución dun expediente sancionador á aplicación automática dunha recarga por presentación extemporánea²⁸.

No artigo 27 da LXT establécense unhas recargas que son prestacións accesorias que deben satisfacer os obrigados tributarios como consecuencia da presentación de autoliquidacións ou declaracións fóra de prazo sen requirimento previo da Administración tributaria. Estas recargas varían en función do tempo transcorrido desde a finalización do prazo establecido para a presentación e ingreso ata a presentación da declaración extemporánea. Así, establécese unha recarga do 5, 10 ou 15 % se a declaración extemporánea se presenta dentro dos 3, 6 ou 12 meses seguintes á finalización do prazo, respectivamente, non exixíndose nin xuros de mora nin sancións. Pola contra, si existirán xuros de mora se a declaración extemporánea se presenta transcorridos máis de 12 meses desde o termo do prazo establecido para a presentación e ingreso, e se aplicase unha recarga do 20 % neste último caso. Os xuros de mora exixiranse desde o día seguinte ao termo dos 12 meses posteriores á finalización do prazo, sen a imposición de sancións.

Estas recargas poderán ter unha redución do 25 % sempre que se produza o ingreso total do importe da declaración extemporánea ou aprazamento ou fraccionamento se a garantía consiste en aval ou seguro de caución, e prodúcese o ingreso da recarga correspondente coa redución no prazo que se inicia coa notificación da liquidación da dita recarga.

En sede tributaria, establécese a posibilidade de aplicar ese precepto ás autoliquidacións presentadas fóra de prazo sen ingreso ao establecer no apartado 3 do artigo 27 da LXT que, cando os obrigados tributarios non efectúen o ingreso nin presenten solicitude de aprazamento, fraccionamento ou compensación no momento da presentación da autoliquidación extemporánea, a liquidación que proceda por recargas e xuros de mora derivados da presentación extemporánea non impedirá a exixencia das recargas e xuros de mora do período executivo que correspondan. Polo tanto, na aplicación das recargas do artigo 27 da LXT non se exige o ingreso da cota tributaria, cousa que si sucede para que se recoñeza a regularización, que, como xa comentamos, tanto no CP como na LXT, o lexislador exige o completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria antes do requirimento. É importante sinalar que o recoñecemento non elimina a realización do feito imposable.

Logo, a un contribuínte que cometese un delito contra a facenda pública e realice a regularización voluntaria presentando e pagando a declaración extemporánea correspondente, e sempre que non haxa requirimento previo pola Administración e que non estea prescrito en vía administrativa, seranlle de aplicación as recargas do artigo 27 LXT, sen ningunha outra

27 SOTO BERNABEU, L., "Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, n. 162, 2017, pp. 215-227.

28 Formúlase a oportunidade de establecer un procedemento específico de imposición da referida recarga que lle permita ao obrigado tributario xustificar o seu comportamento tributario e, en última instancia, evitar a aplicación desta (GARCÍA DÍEZ, C., "Recargos por presentación extemporánea e interpretación razoable de la norma tributaria", *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 3, 2014, p. 1).

sanción. Establécese tamén un prazo máximo indeterminado que finalizará coa prescrición; é dicir, existirá prazo ata que medie requirimento previo, e define como tal «calquera actuación administrativa realizada con coñecemento formal do obrigado tributario conducente ao recoñecemento, regularización, comprobación, inspección, aseguramento ou liquidación da débeda tributaria». Atopámonos, como sinala GARCÍA DÍEZ, con dous elementos, un de carácter material, que alude á existencia de calquera actuación administrativa conducente ao recoñecemento, regularización, comprobación, inspección, aseguramento ou liquidación da débeda tributaria. E un segundo elemento formal, que require que as actuacións administrativas, que fan desaparecer a espontaneidade do obrigado tributario, se efectúen co coñecemento formal deste; é dicir, que estas lle sexan notificadas conforme dereito, nos termos que establecen os artigos 109 a 112 da LXT²⁹.

Ata aquí non houbo cambio coas últimas reformas realizadas na regularización voluntaria. Pero si afecto ao caso especial en que se produce a presentación extemporánea unha vez prescrito o dereito por parte da Administración a determinar a débeda e a exixir o pagamento desta. Este caso ten especial relevancia, xa que, se presentamos unha declaración extemporánea e esta prescribiu, prodúcese un ingreso indebido, polo que o debedor tributario podería solicitar a súa devolución, a través do procedemento para a devolución de ingresos indebidos regulado no artigo 221 da LXT.

Desde a aprobación do Real decreto lei 12/2012, do 30 de marzo, polo que se introducen diversas medidas tributarias e administrativas dirixidas á redución do déficit público, xa se establecía no artigo 180.2 da LXT que a regularización resultaba aplicable tamén naqueles supostos en que se tivesen satisfeito débedas tributarias, unha vez prescrito o dereito da Administración.

A prescrición é un instituto xurídico que se atopa regulado nos artigos 66 a 70 da LXT, onde se establece que o prazo de prescrición do dereito da Administración para determinar a débeda tributaria mediante a oportuna liquidación e o dereito da Administración para exixir o pagamento das débedas tributarias liquidadas e autoliquidadas será de 4 anos, mentres que para os delitos contra a facenda pública o artigo 131 do CP distingue entre o xeral e o agravado. O xeral será o que supuxo unha defraudación de máis de 120.000 € de cota, e a prescrición sería aos 5 anos. O agravado é aquel en que a contía da cota defraudada exceda os 600.000 € ou se cometese a defraudación no seo dunha organización ou dun grupo criminal, e a prescrición sería aos dez anos e non aos cinco³⁰. A prescrición ten como obxectivo garantir o principio de seguridade xurídica establecido no artigo 9.3 da Constitución española de 1978. O Tribunal Constitucional, na súa Sentenza 27/1981, do 20 de xullo, definiu a seguridade xurídica como «suma de certeza e legalidade, xerarquía e publicidade normativa, irretroactividade do non favorable, interdicción da arbitrariedade, pero que, se se esgotase na adición destes principios, non tería precisado ser formulada expresamente. A seguridade xurídica é a suma destes principios, equilibrada de tal sorte que permita promover, na orde xurídica, a xustiza e a igualdade, en liberdade».

As disfuncións que existen entre os períodos de prescrición no ámbito tributario e a prescrición no ámbito penal do delito contra a facenda pública fan que poidan darse situacións

29 GARCÍA DÍEZ, C., “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razoable de la norma tributaria”, cit., p. 6-7.

30 Ademais, coa Lei 34/2015 modificouse o prazo do dereito da Administración para iniciar o procedemento de comprobación das bases ou cotas compensadas ou pendentes de compensación ou de deducións aplicadas ou pendentes de aplicación, que prescribirá aos dez anos.

que crearon gran controversia á hora da súa aplicación. Centrándonos no caso xeral, atopámonos cun “quinto ano” no cal estará prescrito o dereito da Administración a determinar a débeda tributaria mediante a oportuna liquidación, así como o dereito a exixir o pagamento da débeda tributaria, pero non estará prescrito o delito fiscal.

Anteriormente a estas últimas reformas, tanto do CP como da LXT, había múltiples dúbidas respecto á regularización voluntaria debido á diferenza de prazos, xurdindo problemas que permitiron que, no ano de diferenza, se presentasen e pagasen declaracións polas que se obtiña a absolución penal, pretendéndose posteriormente a devolución de ingresos indebidos, ademais da posible apreciación de oficio da prescripción da débeda, etc.³¹.

Aínda que na xurisprudencia xa se viña indicando, como se indica na STS 2316/2003, do 3 de abril, nada ten que ver a prescripción da débeda tributaria coa prescripción penal, e sinálase que, producida a prescripción da débeda tributaria, dela non se segue en absoluto como efecto necesario a automática desaparición de todo ben xurídico merecedor de tutela. Na actualidade queda xa plasmada legalmente a posibilidade da regularización voluntaria unha vez prescrito o dereito por parte da Administración en ambos os dous ámbitos, sen posibilidade de solicitar devolución de ingresos indebidos.

Actualmente, no ámbito tributario establécese literalmente no artigo 252 LXT: «(...) será tamén de aplicación cando a regularización se tivese producido unha vez prescrito o dereito da Administración para determinar a débeda tributaria».

Así mesmo, no ámbito penal, no artigo 305 CP sinálase que «... os efectos da regularización prevista no parágrafo anterior resultarán aplicables cando se satisfagan débedas tributarias unha vez prescrito o dereito da Administración á súa determinación en vía administrativa».

Todo iso queda reforzado tras a modificación introducida polo Real decreto lei 12/2012, do 30 de marzo, polo que se inclúen diversas medidas tributarias e administrativas dirixidas á redución do déficit público, establecéndose no artigo 221.1.c) da LXT o rexeitamento á consideración de ingresos indebidos das cantidades pagadas que servisen para obter a exoneración de responsabilidade, e «en ningún caso se devolverán as cantidades satisfeitas na regularización voluntaria», xa que anteriormente a LXT só regulaba como unha das causas da devolución de ingresos indebidos cando se ingresasen cantidades correspondentes a débedas ou sancións tributarias despois de transcorrer os prazos de prescripción.

Polo que na actualidade non quedan dúbidas ao respecto, e poderase regularizar unha débeda tributaria que estivese xa prescrita se aínda non o fixo no ámbito penal sen dereito a obter a devolución de ingresos indebidos. A recente STS n. 1146/2017, do 29 de xuño, avalou definitivamente os argumentos que tanto instancias administrativas como xudiciais viñan achegando para negar estas pretensións. Así, o tribunal di:

«... ante as circunstancias concorrentes, a actuación do recorrente, pretendendo a solicitude de devolución, despois do pronunciamento da xurisdición penal, resultaría contraria aos seus propios actos e ata podería cualificarse como fraude de lei (...).

31 Ver máis ao respecto en FALCÓN Y TELLA, R., “La regularización del «quinto año»”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 4, 2012, pp. 7-11, e SOTO BERNABEU, L., “Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria”, cit.

En definitiva, hai que concluír que o ingreso nunca tivo o carácter de indebido, senón que, como sinala a sentenza obxecto de recurso, foi debido, como así o considerou a orde penal para a aplicación da escusa absoluta».

Igual que sinala BENÍTEZ CLERIE, opinamos que son dúas grandes as novidades respecto a esta afirmación que entende debido o ingreso; «por un lado, enténdese que suporía ir contra os propios actos do contribuínte o feito de solicitar a devolución duns ingresos dos que se aproveitou (para obter efectos xurídicos penais beneficiosos); por outro, fórmulase a posibilidade de entender como de mala fe a solicitude de devolución de ingresos indebidos realizada co fin de, unha vez aplicada a escusa absoluta, poder obter a devolución do ingreso aplicado para tal efecto»³².

4 Outros efectos da regularización voluntaria en vía penal

Todos os cambios comentados afectaron tamén aos efectos da regularización no ámbito penal. Por unha banda, como xa se comentou, prodúcese un cambio na natureza xurídica da regularización voluntaria. A actual regulación do delito de defraudación fiscal impide afirmar a existencia dun inxusto típico se a regularización se produciu. Estamos, polo tanto, ante unha especie de causa de atipicidade sobrevida, eliminándose as referencias de escusa absoluta.

Este cambio afecta en primeiro lugar á extensión da ausencia de responsabilidade en relación con outros delitos, xa que se inclúe no artigo 305.4 do CP que a regularización impedirá que se persiga o obrigado tributario por irregularidades contables ou falsidades instrumentais que cometese en relación coa débeda tributaria en cuestión, aínda que a débeda obxecto de regularización sexa inferior a cento vinte mil euros, non por outras falsidades que nada teñan que ver coa defraudación. E desaparece a posibilidade de branqueo de capitais ao eliminar coa regularización o inxusto ou a ilicitude do feito.

Tamén afecta á extensión das consecuencias da regularización a outros suxeitos, xa que anteriormente a exención de responsabilidade non podía estenderse aos partícipes implicados no delito. Así o entendía a Consulta 4/1997 da FXE, que aceptaba en todo caso unha atenuación. Na actualidade o principio de accesoriade limitada na participación impide, por inexistencia de feito inxusto, exixir responsabilidade ningunha a quen intervéñen na defraudación.

Con respecto á perfección do delito, aínda que na práctica si hai regularización, non se suscita ningún problema sobre o momento de consumación do delito porque este non se persegue. Podería xurdir un conflito, xa que ao producirse a ausencia do inxusto non é posible a consumación do delito ata o último momento en que sexa admisible a regularización.

Por outra banda, os efectos desta nova regularización voluntaria veñen reforzados coa aprobación da Lei 34/2015. Con anterioridade á publicación desta lei, a regularización voluntaria respecto dos delitos contra a facenda pública establecíase no artigo 180.2 da LXT na súa redacción dada polo Real decreto lei 12/2012³³, configurándose como unha excepción

32 BENÍTEZ CLERIE, P., «El «recurso del quinto año»: la corrección definitiva del ingenio», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n. 418, 2017, p. E17.

33 Artigo 180.2 da LXT na súa redacción dada polo Real decreto lei 12/2012, do 30 de marzo: «Se a Administración tributaria estimase que o obrigado tributario, antes de que se lle notificase o inicio de actuacións de comprobación ou investigación, regularizou a súa situación tributaria mediante o completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria, a regularización practicada exoneraríao da súa respon-

ao deber xeral de denuncia do artigo 262 do Real decreto do 14 de setembro de 1882, aprobatorio da Lei de axuízamento criminal. Esta configuración era incompatible co artigo 180.1 da citada lei, ao determinar a paralización das actuacións administrativas sen outras consecuencias tributarias a curto prazo.

Con esta configuración da regularización, como indica GARCÍA DÍEZ, non deixaba claro se a regularización administrativa tiña ou non carácter indispoñible para a Administración tributaria, é dicir, se aquela estaba ou non obrigada a denunciar á autoridade penal, xa que o dito precepto só prevía que en tales casos «a Administración poderá continuar co procedemento administrativo sen pasar o tanto de culpa á autoridade xudicial nin ao Ministerio Fiscal», polo que «defendía a necesidade dunha reforma que establecería o carácter obrigatorio desta regularización con transcendencia penal coa finalidade de evitar calquera tentación consistente en utilizar o artigo 180.2 da LXT como instrumento de presión ante os obrigados tributarios»³⁴. Neste mesmo sentido, FALCÓN Y TELLA manifestou que tería sido mellor establecer que a Administración “deberá” proseguir as actuacións en vía administrativa co fin de garantir que nos supostos de regularización non se inician actuacións penais³⁵.

Para SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO e MERINO JARA, coa reforma da LO 7/2012, a regularización voluntaria exonera a Administración da carga de demostrar procesualmente a existencia do delito; sobre todo, libérraa de esperar a que conclúa un proceso penal para executar o cobramento. E tamén coa exixencia expresa do pagamento como requisito da regularización se realiza unha percepción segura da correspondente débeda tributaria, algo que unha simple condena penal non alcanzaría a garantir³⁶.

Coa aprobación da Lei 34/2015, este problema resólvese coa incorporación do artigo 252 á LXT, que modifica a regularización voluntaria. Para aliñar o disposto na LXT ao CP, dispónse o seguinte:

«A Administración tributaria non pasará o tanto de culpa á xurisdición competente nin remitirá o expediente ao Ministerio Fiscal, salvo que conste que o obrigado tributario non regularizou a súa situación tributaria mediante o completo recoñecemento e pagamento da débeda tributaria antes de que se lle tivese notificado o inicio de actuacións de comprobación ou investigación tendentes á determinación da débeda tributaria obxecto da regularización ou, no caso de que tales actuacións non se producisen, antes de que o Ministerio Fiscal, o avogado do Estado ou o representante procesual da Administración autonómica, foral ou local de que se trate interpoña querela ou denuncia contra aquel dirixida, ou antes de que o Ministerio Fiscal ou o xuíz de instrución realicen actuacións que lle permitan ter coñecemento formal da iniciación de dilixencias. A débeda tributaria enténdese integrada polos elementos a que se refire o artigo 58 desta lei, debendo proceder o obrigado tributario á autoliquidación e ingreso simultáneo tanto da cota como dos xuros de mora e das recargas

sabilidade penal, aínda que a infracción no seu día cometida puidese ser constitutiva de delito contra a facenda pública, e a Administración poderá continuar co procedemento administrativo sen pasar o tanto de culpa á autoridade xudicial nin ao Ministerio Fiscal. Así mesmo, os efectos da regularización prevista no parágrafo anterior resultarán aplicables cando se satisfagan débedas tributarias unha vez prescrito o dereito da Administración á súa determinación».

34 GARCÍA DÍEZ, C., “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razoable de la norma tributaria”, cit., p. 19.

35 FALCÓN Y TELLA, R., “Las formulas transitorias de regularización establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8 % y del 10”, *Quincena Fiscal. Aranzadi*, n. 8, 2012, p. 4.

36 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., e MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal”, cit.

legalmente devindicadas na data de ingreso. Non obstante, cando os tributos regularizados voluntariamente non se exixan polo procedemento de autoliquidación, o obrigado tributario deberá presentar a declaración correspondente, procedendo ao ingreso da totalidade da débeda tributaria liquidada pola Administración no prazo para o pagamento establecido na normativa tributaria.

O disposto neste artigo resultará tamén de aplicación cando a regularización se produciuse unha vez prescrito o dereito da Administración para determinar a débeda tributaria.

Para establecer a existencia do completo recoñecemento e pagamento a que se refire o primeiro parágrafo deste artigo, a Administración tributaria poderá desenvolver as actuacións de comprobación e investigación que resulten procedentes, mesmo no caso de que estas afecten a períodos e conceptos tributarios respecto dos que se produciuse a prescrición regulada no artigo 66.a) desta lei».

Entendemos que, no mesmo sentido da reforma operada no artigo 305.5 CP pola LO 7/2012 e no título VI da LXT pola Lei 34/2015, a xustificación desta reforma realizada sobre o instituto da regularización voluntaria é a de evitarlle un prexuízo patrimonial á facenda pública sen necesidade de acudir ao procedemento penal. Parece que estamos ante unha decisión administrativa que busca máis o ingreso e a recadación que decidir sobre a regularización penal. Para SÁNCHEZ HUETE, a regulación do artigo 252 da LXT non pode verse como un desenvolvemento da previsión do artigo 305 do CP; «unicamente afirma que a Administración pode actuar sen necesidade de dar conta do inicio das actuacións á xurisdición. Pero, unha vez concluídas, e se han de ter efectos penais, o xuíz debe coñecer, validar e homologar, se é o caso, a decisión previa», xa que, se non, carecería de efectos máis alá do propio ámbito administrativo³⁷.

5 Consideracións finais

Das páxinas anteriores despréndese que coa aprobación da LO 7/2012 se modifica unha parte importante da regulación do delito contra a facenda pública regulado no CP con grandes implicacións no ámbito tributario. Por un lado, primando razóns de economía procesual, permitindo á Administración tributaria continuar co procedemento administrativo de cobramento da débeda tributaria malia a pendencia do proceso penal. E, por outro, con fins máis ben recadatorios, establécese unha nova configuración legal da regularización, como o pleno retorno á legalidade que pon fin á lesión provisional do ben xurídico protexido producida pola defraudación consumada co incumprimento inicial das obrigas tributarias, mediante o pagamento completo da débeda tributaria. Todo iso implica diferentes efectos no ámbito tributario e no penal, como podemos comprobar.

Bibliografía

BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, *La Ley*, n. 8076, 2013.

37 SÁNCHEZ HUETE, M.A., “La Administración tributaria ante al delito. La nueva regularización voluntaria”, cit.

- BENÍTEZ CLERIE, P., "El «recurso del quinto año»: la corrección definitiva del ingenio", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 418, 2017.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., "Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n. 343, 2011.
- CALVO VÉRGEZ, J., "Delitos contra la hacienda pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial", *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 11, 2012.
- CALVO VÉRGEZ, J., "El nuevo artículo 305.5 del CP y su compatibilidad con el artículo 180.1 de la LGT", *Revista Doctrinal Aranzadi*, n. 3, 2014
- CARRERAS MANERO, O., "De nuevo sobre los presupuestos temporales de la regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria", *Quincena Fiscal. Aranzadi*, n. 13, 2013.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., "El delito fiscal del artículo 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas", *Revista General de Derecho Penal*, n. 26, 2016.
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J. M., *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo (2). Comentarios y casos prácticos*, 6.ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2017.
- FALCÓN Y TELLA, R., "La regularización del «quinto año»", *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 4, 2012.
- FALCÓN Y TELLA, R., "Las formulas transitorias de regularización establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10", *Quincena Fiscal. Aranzadi*, n. 8, 2012.
- GARCÍA DÍEZ, C., "Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria", *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 3, 2014.
- GÓMEZ LANZ, F.J., "Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria. La declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código penal mediante la Ley orgánica 7/2012", *Revista de Derecho Penal y Criminología. Extraordinario*, n. 1, 2013.
- IGLESIAS CAPELLA, J., "La deuda tributaria y la responsabilidad civil por delito contra la hacienda pública en el Derecho proyectado", *Impuestos*, n. 17, 2009,
- IGLESIAS SEVILLANO, H., "Cuestiones sobre el principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal", *UNED. Revista de Derecho*, n. 19, 2016.
- LINARES, M.B., "Liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal (artículo 305.5 del Código penal)", *Revista General de Derecho Penal*, n. 27, 2017.
- MUÑOZ CUESTA, F.J., "La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre", *Revista Aranzadi Doctrinal*, n. 11, 2013.

- RANCAÑO MARTÍN, M. A., "El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario", *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 16, 2014.
- RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F. J., "Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la hacienda pública", *Revista Doctrinal. Aranzadi*, n. 5, 2017.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A., "La Administración tributaria ante al delito. La nueva regularización voluntaria", *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 7, 2016.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 391, 2015.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal", *Diario La Ley*, n. 8052, 2013.
- SIMÓN ACOSTA, E., "Delitos contra la hacienda pública", *Manuales Universitarios Aranzadi*, 2017.
- SOTO BERNABEU, L., "Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, n. 162, 2017.

Regap



ESTUDIOS