

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

Universidad de Valladolid

María del Carmen Cámara Barroso

Universidad a Distancia de Madrid – UDIMA

Recibido: 23/04/2018 | Aceptado: 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 Novedades introducidas en el delito fiscal a través de la LO 7/2012. 2.1 Exigencia del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria para eximir de responsabilidad. 2.2 Transformación en la natura-

leza jurídica de la regularización y cambios en el proceso administrativo en caso de delito contra la hacienda pública. 3 Efectos de la regularización voluntaria en vía administrativa. 4 Otros efectos de la regularización voluntaria en vía penal. 5 Consideraciones finales.

1 Introducción

Cuando hablamos del delito contra la hacienda pública, comúnmente conocido como delito fiscal, resulta recurrente el análisis conjunto del ámbito tributario y del ámbito penal.

Este delito se encuentra regulado en el artículo 305 de la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal (en adelante, CP), en su última redacción dada por la Ley orgánica (en adelante, LO) 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 en los siguientes términos:

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

Por tanto, la ilicitud del delito fiscal está constituida por la infracción de un deber de acción determinado por la legislación tributaria. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un obligado tributario al pago de un tributo que no se encuentra expresado en la ley penal, sino que hay que remitirse a la Ley general tributaria, que define tanto el hecho imponible como la obligación tributaria, siendo, por tanto, una ley penal en blanco¹.

En el ámbito tributario, las infracciones y sanciones tributarias se encuentran reguladas en los artículos 181 al 212 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT).

El legislador, en la exposición de motivos de la LO 7/2012, considera que «en el ámbito penal se hace necesaria una profunda revisión de los delitos contra la hacienda pública y contra la Seguridad Social». Con esta ley se realiza una reforma del CP donde se introducen cambios importantes en relación con el delito fiscal, siendo uno de ellos la modificación de la configuración de la regularización voluntaria de la situación tributaria.

Por ello, comentaremos a continuación las novedades introducidas con la aprobación de la LO 7/2012, centrándonos en las establecidas sobre la regularización voluntaria y analizando los efectos de esta en vía administrativa y en vía penal tras la reforma.

1 IGLESIAS SEVILLANO señala que «el delito fiscal no es más que una sanción penal a una infracción en principio administrativa y que se determina administrativamente. Y los principios que aplica el derecho administrativo no son tan rigurosos como los del derecho penal, y sí aplican presunciones que en el derecho penal requieren prueba, aunque sea prueba 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 Novedades introducidas en el delito fiscal a través de la LO 7/2012

En la exposición de motivos de la LO 7/2012, se indican varios objetivos de la reforma operada en relación con el delito fiscal.

En primer lugar, la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años. Así, mediante esta ley se añade al CP el artículo 305 bis, estableciendo el delito fiscal agravado en los siguientes términos:

«El delito contra la hacienda pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito».

Un segundo objetivo de esta reforma es el de incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal. Para ello se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de liquidación de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Antes de esta reforma, el procedimiento administrativo se paralizaba si la Administración apreciaba indicios de un delito contra la hacienda pública, debiendo pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir con el procedimiento administrativo, que quedaba suspendido hasta que la autoridad judicial dictase sentencia firme².

² En el artículo 180.1 de la LGT se disponía el principio de no concurrencia de sanciones tributarias: «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. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes». Actualmente se encuentra regulado en el artículo 250 de la LGT, que establece: «Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la hacienda pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin

Por lo que respecta a esta modificación operada en el CP por la LO 7/2012, IGLESIAS CAPELLAS se plantea precisamente si el CP es el lugar adecuado para ubicar unas normas cuyo destinatario no es el ciudadano ni el juez penal, sino la Administración tributaria, hablando incluso de un «exceso de jerarquía normativa carente de justificación»³.

Al igual que SÁNCHEZ HUETE, opinamos que el legislador parece ponderar razones de economía procesal y primar los conocimientos que en este ámbito específico posee la Administración para prescindir de dar cuenta y de abrir un ulterior trámite en vía penal, siendo la Administración quien decide sobre la regularización respecto del delito cometido, por lo que no resulta necesario abrir un procedimiento penal ni dar cuenta a la jurisdicción penal⁴.

Este objetivo viene reforzado por la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. Desde siempre, las conductas ilícitas incluidas en el derecho penal han sido enjuiciadas y castigadas por los órganos jurisdiccionales, mientras que las conductas incluidas en el ámbito tributario han sido sancionadas por los propios órganos administrativos. Sin embargo, desde la entrada en vigor de la Ley 34/2015, esta afirmación admite ciertas matizaciones.

Compartimos la opinión de LINARES cuando afirma que esta reforma legislativa operada por la Ley 34/2015 «pretende superar el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quien se constituía en presunto autor de un delito contra la hacienda pública frente al mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a este último de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo»⁵.

Tal como se señala en la exposición de motivos de la Ley 34/2015, como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la hacienda pública operada por la LO 7/2012 en el CP, se hacían precisas determinadas modificaciones en la LGT, con el fin de establecer un procedimiento administrativo que permitiese practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de estas, aun en los supuestos en que se inicia la tramitación de un procedimiento penal. Luego, a partir de esta reforma, con carácter general, cuando se aprecien indicios de delito en el transcurso de un procedimiento inspector, la regla general es que, a diferencia de lo que ocurría con la regulación anterior, donde el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal paralizaba el procedimiento inspector, la presentación de la denuncia ante el Ministerio Fiscal o, en su caso, de la querrela, deba ir acompañada de una liquidación de lo que se conoce como “cuota defraudada dolosa” (artículo 250 LGT).

Siendo así, una vez remitido el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal, el procedimiento inspector finalizará con la notificación al obligado tributario de la remisión de la liquidación a dicho órgano⁶.

perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título...».

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 y ss.

4 SÁNCHEZ HUETE, M.A., “La Administración tributaria ante el 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 excepciones, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 251 LGT, en las que puede procederse a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal sin la práctica de la liquidación de dicha “cuota defraudada dolosa”.

Con la aprobación del Real decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real decreto 1065/2007, de 27 de julio, que entró en vigor el 1 de enero de 2018, se adapta el Reglamento a la nueva tramitación administrativa del delito contra la hacienda pública, que, como ya hemos señalado, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación. Además, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecien en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuándo no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuándo procede dictar una liquidación vinculada a delito.

Esta nueva regulación contenida en la LGT trae causa de lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP, en el que se establece lo siguiente:

«Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la hacienda pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la hacienda pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la hacienda pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la hacienda pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la hacienda pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

Como vemos, la previsión contenida en el artículo 305.5 CP («podrá liquidar de forma separada») tiene carácter potestativo respecto a la posibilidad de continuar el procedimiento de liquidación o paralizarlo, sin practicar liquidación alguna mientras no exista un procedimiento en sede jurisdiccional. Además, se deja clara la preferencia del orden penal frente al administrativo, «sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal».

Siguiendo con las novedades introducidas por la LO 7/2012, se prevén mecanismos para rebajar la pena para los imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial. Se prevé una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconozcan su comisión y satisfagan íntegramente la deuda tributaria o bien colaboren con las autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo. Con ello, cabría la atenuación específica del artículo. 305.6 CP o la genérica del artículo 21.5 CP.

Regap



ESTUDIOS

En el artículo 305.6 CP se dispone que «los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito».

Este artículo introduce la posibilidad de alcanzar la conformidad, ya en fase de instrucción, recogiendo una circunstancia atenuante específica que permite rebajar la pena en uno o dos grados para aquellos que, en el plazo de dos meses desde que sean citados para prestar declaración, procedan a satisfacer la deuda y reconocer judicialmente los hechos.

Por otro lado, ya existía como circunstancia atenuante la genérica del artículo 21.5 del CP; la de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.

Como último objetivo de la reforma de la LO 7/2012, se desea evitar la denuncia ante los juzgados de los obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. Para ello, se efectúa una modificación del artículo 305.4 del CP, estableciendo una nueva configuración de la regularización voluntaria. Teniendo el delito contra la hacienda pública carácter doloso, cuando con posterioridad a la conducta del obligado tributario se produzca un arrepentimiento espontáneo de tal forma que se regularice su situación tributaria de manera voluntaria, aun cuando sea de forma extemporánea, se evita la comisión del delito. Así, en el inciso final del primer párrafo del artículo 305.1 CP se incorpora la descripción de lo ilícito, e incluye literalmente la no regularización como requisito de responsabilidad penal, esto es, se señala que la pena prevista para quien defraude se impondrá «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

La regularización voluntaria se encuentra configurada en el artículo 305.4, que, con anterioridad a la LO 7/2012, simplemente establecía la regularización en los siguientes términos:

«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, este pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

En opinión de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, con esta reforma se continúa profundizando en una concepción del derecho penal como un mecanismo más de recaudación, con una eficacia de prevención general negativa mediante la intimidación para intentar no consumir el delito, pero también como elemento persuasivo dirigido a la reparación del perjuicio ya infligido⁷.

Esta legislación generaba muchas dudas en su aplicación; en ella se establecía solamente el límite temporal para la aplicación de la regularización voluntaria, siendo posible en cualquier momento «antes de que la Administración tributaria le notifique el inicio de actuaciones de comprobación (...) o cuando el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias». CARRERAS MANERO, en cuanto al límite temporal de la regularización en el ámbito penal, señala que «es el propio legislador el que ha venido a fijar un concepto normativo de voluntariedad, al concretar el instante antes del cual se presume, *iuris et de iure*, que la misma existe, esto es, no importan los factores o motivos internos por los que se regularice la situación tributaria, sino que esta se produzca antes de unos determinados momentos»⁸.

Pero con la redacción dada del artículo 305.4 CP por la LO 7/2012, con efectos desde el 17 de enero de 2013, se describe la nueva regularización voluntaria de manera mucho más concreta:

«Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias»⁹.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga 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».

7 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, 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 cuanto al hecho de que la regularización sea voluntaria y extemporánea, y antes de que la Administración tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización, Díez-Ochoa Azagra considera que «de la redacción vigente de este artículo parece desprenderse que dentro del término "actuaciones de comprobación" no se refieren solo al procedimiento inspector sino que estarían incluidos también los procedimientos de verificación de datos y 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 nueva legislación, se establece la exigencia del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria para eximir de responsabilidad, y la posibilidad de aplicar la regularización cuando se satisfagan deudas tributarias prescritas desde el punto de vista tributario, pero no penal. Con todo esto pasamos a analizar más en profundidad las novedades de la configuración de la regularización voluntaria que consideramos más relevantes.

2.1 Exigencia del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria para eximir de responsabilidad

Como ya hemos señalado, a diferencia de la redacción anterior, en la que se hacía referencia al pago de la cuota tributaria, se exige que la regularización sea completa y vaya acompañada del pago de la deuda; se produce, por tanto, la sustitución de cuota por deuda tributaria. Cabe recordar que la deuda tributaria está integrada por la cuota tributaria o cantidad dejada de ingresar, más los recargos por declaración extemporánea e intereses de demora que pudieran corresponder, según se establece en el artículo 58.2 de la LGT. Así, el nuevo artículo 305.4 CP no solo exige el «completo reconocimiento y pago», sino que este ha de ser de la deuda tributaria y no de la cuota impagada, como ocurría hasta este momento.

Ya antes de 2012, donde legalmente no se requería de modo explícito este pago total de la deuda, la Circular 2/2009, de 4 de mayo, 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, de la Fiscalía General del Estado, exigía ese pago para eximir de responsabilidad, además del reconocimiento de la deuda, admitiendo únicamente una atenuación (la genérica del artículo 21.5 del CP) en caso de pago parcial o de falta de pago. También era esta la opinión de la jurisprudencia mayoritaria, aunque la doctrina había mantenido diversas posturas sobre la necesidad o no del pago de la deuda tributaria. Como se dice en la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) 539/2003, de 30 de abril, o en la STS 1336/2002, de 15 de julio, entre otras muchas, regularizar es pagar. Había una parte de la doctrina que vino a considerar que no resultaba imprescindible realizar el pago de la cuota defraudada, junto con la presentación de la declaración complementaria a efectos de aplicar la exención de responsabilidad penal, dado que, en sede tributaria, no se exige llevar a cabo el abono de la deuda pendiente para entender regularizada la situación tributaria, ya que la Administración podrá exigir la deuda correspondiente en vía de apremio¹⁰.

El Tribunal Supremo, en su STS 192/2006, de 1 de febrero, declara que «regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la hacienda pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación...». Y en esa misma línea se pronuncia la STS 636/2003, de 30 de mayo, en la que se declara que «... regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago», recordando que «el fundamento de la aludida excusa absoluta es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando

¹⁰ Al respecto, BLÁZQUEZ LIDOY desarrolla algunos argumentos a favor y en contra de exigir el pago para que operara la operatividad de la 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.

el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos, la renuncia a la pena carece de fundamento».

Por tanto, con la aprobación de la LO 7/2012 se consagra legalmente la exigencia del pago para que se produzca la regularización.

Pero, si hablamos de pago, en la LGT se establecen distintos mecanismos de pago de la deuda¹¹, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA consideran que, dado que en el precepto se habla de pago y no de ingreso, «también surtiría efectos la regularización si, en lugar de realizar el ingreso de la deuda tributaria, se procede a la consignación de la deuda tributaria (artículo 64), o si se consigue su aplazamiento o fraccionamiento (artículo 65)»¹².

Sobre el particular, en sentido contrario, SÁNCHEZ PEDROCHE considera que el precepto se decanta por el pago completo de la cantidad regularizada (no solo su reconocimiento) «para desterrar comportamientos de pago parcial o fraccionado, tendentes a alcanzar el umbral necesario y evitar así la consideración criminal de la conducta a través del elemento objetivo del tipo penal, es decir, pagar parcialmente con el fin de que la cuota defraudada no alcance los 120.000 euros»¹³.

Con respecto a quién debe realizar el pago, RANCAÑO MARTÍN entiende que «tanto el reconocimiento de la deuda como su pago ha de hacerse por el obligado tributario, ya que con el apartado 4 del artículo 305 del CP no cabe el reconocimiento y pago por un tercero al exigir que tanto uno como otro sean llevados a cabo por aquel»¹⁴, si bien un sector de la doctrina considera que el reconocimiento debe hacerlo el obligado tributario, pero el pago lo puede realizar en su nombre un tercero, pues de lo contrario chocaría con la finalidad de la reforma, que pretende agilidad y eficacia en la recaudación¹⁵.

Al respecto, RODRÍGUEZ ALMIRÓN señala que se podría plantear un problema cuando un tercero realiza el pago de deuda tributaria sin consentimiento o con desconocimiento del obligado tributario, puesto que en este caso no existe reconocimiento, como exige el tipo penal, y no sería posible apreciar la regularización al no tratarse de un pago voluntario por parte del sujeto obligado¹⁶.

En el caso de que se incumpla el requisito de pago total de la deuda tributaria, incluidos los intereses de demora y los eventuales recargos que hubieran podido devengarse, deberá remitirse al Ministerio Fiscal, si bien dicha circunstancia podría operar como atenuante de la responsabilidad penal, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 21.5 CP, como ya hemos comentado arriba. Véase en la STS 340/2012, de 30 de abril, donde la Audiencia Provincial de

11 De acuerdo con lo establecido por el artículo 59 de la LGT, las deudas tributarias podrán extinguirse de las siguientes formas: mediante el pago, por prescripción, por compensación y por condonación.

12 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., y 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.

Cádiz concede la atenuante de reparación del daño causado, ya que la regularización carece de fundamento, al no haber el sujeto tributario reparado el daño ni haberse autodenunciado.

2.2 Transformación en la naturaleza jurídica de la regularización y cambios en el proceso administrativo en caso de delito contra la hacienda pública

Otra de las reformas operada por la LO 7/2012 ha sido una cuestionada transformación en la naturaleza jurídica de la regularización, pasando a constituir una causa de exclusión de la pena –esto es, un elemento del tipo penal– en lugar de una excusa absoluta –una causa de anulación o levantamiento de pena– una vez consumado y cometido el delito.

Se señala en la exposición de motivos de la LO 7/2012 que, en coherencia con esta nueva configuración legal, se disponía la regularización de la situación tributaria «como el verdadero reverso del delito, de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente». Se habla también en la exposición de motivos de un «pleno retorno a la legalidad, poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias; se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal».

CALVO VÉRGEZ, para justificar la anterior excusa absoluta, señalaba dos razonamientos, «en primer lugar estimar que la regularización, que representa en definitiva el pago de la deuda tributaria, ha hecho cesar la culpabilidad entendida como dolo». Y, en segundo lugar, «entender que se produce la desaparición de uno de los dos elementos integrantes de la antijuricidad, la lesión, quedando además significativamente atenuado el segundo de estos elementos (la reprobación social)»¹⁷.

Tras la entrada en vigor de esta ley, se sucedieron opiniones doctrinales incidiendo en que la nueva redacción había modificado sustancialmente la naturaleza de la cláusula de regularización tributaria. Así, MUÑOZ CUESTA considera que se trata de un elemento negativo del tipo¹⁸. GÓMEZ LANZ también aboga por considerarla una nueva causa de exclusión del injusto¹⁹. Por su parte, SÁNCHEZ HUETE deduce la consideración de que la regularización es un elemento negativo del tipo; o sea, no se realiza el delito hasta que esta tenga lugar o se enerve tal posibilidad con el requerimiento de la autoridad. Y, si tal regularización constituye un elemento definidor del delito, la Administración ni puede ni debe realizarla, a tenor

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.

de la competencia que ejerce la autoridad judicial y los efectos que origina. Por tanto, si la regularización elimina la tipicidad, impide el nacimiento del delito²⁰.

En palabras de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, «el retorno completo a la legalidad (...) ya no se configura como comportamiento posdelictivo reparador, sino como circunstancia que impide la consumación». Siendo así, siguen los autores, «se infringiría el principio de certeza y seguridad jurídica por cuanto la consumación no estaría vinculada a la lesión del bien jurídico, sino a una circunstancia no dependiente del comportamiento típico, como es el inicio de actuaciones administrativas o judiciales que impidan regularizar»²¹.

DE LA MATA BARRANCO considera que nos encontramos ante una especie de causa de «atipicidad sobrevenida»²², y CALVO VÉRGEZ considera que la regularización de la situación tributaria es el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y del resultado, considerando que esta regularización hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria, vinculándose a dicho retorno a la legalidad²³.

Por el contrario, otro sector de la doctrina sostiene que la nueva redacción no supone en absoluto modificación de la naturaleza jurídica de la regularización. Desde una perspectiva dogmática, es difícil asumir que la reparación integral del perjuicio pueda ser considerada como un supuesto de exclusión de la antijuridicidad, como si de una causa de justificación *a posteriori* se tratase, olvidando que el comportamiento antijurídico ya se ha materializado previamente a través de la defraudación inicial. Así lo han entendido algunos autores como BACIGALUPO ZAPATER, que han calificado la medida como una manipulación de las estructuras lógico-sistemáticas del derecho penal o, incluso, como un intento imposible²⁴. Para SIMÓN ACOSTA, «la regularización es una excusa absolutoria causa de exclusión de la pena, que no elimina la antijurídica del hecho ya consumado: de otro modo se haría depender la consumación del delito de su descubrimiento». Continúa diciendo que «la regularización e ingreso efectuados después de iniciadas las actuaciones administrativas o penales no tiene como efecto la exclusión de la pena, pero es una circunstancia atenuante que será tenida en cuenta para su graduación dentro del margen legalmente permitido al juez, en los términos previstos por el artículo 66 CP»²⁵.

Compartimos la opinión de que no tiene mucho sentido atribuir a un comportamiento posdelictivo, que se basa en la reparación del daño, un alcance que provoque que un comportamiento pase de injusto a justo.

Por su parte, el Tribunal Supremo venía señalando en varias ocasiones, como en la STS 8036/2000, de 6 de noviembre, y la STS 636/2003, de 30 de mayo, que la regularización tenía su fundamento como excusa absolutoria en razones de utilidad, la autodenuncia y la reparación, haciendo suya la tesis de la Fiscalía General del Estado, que entendía que la

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

21 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., y 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.

regularización era «el envés del delito, anulando no solo el desvalor de acción sino también el desvalor de resultado, de forma que tenga lugar un auténtico retorno a la legalidad» (Circular 2/2009, de 4 de mayo).

Con respecto a terceros partícipes, existe la posible extensión de la excusa absolutoria; tal como se indica en la Consulta 4/1997 de la FGE, «determinando que si el partícipe en el delito ha cooperado de alguna forma en la regularización se verá favorecido por dicha exención de responsabilidad, bastaría cualquier conducta que “favorezca la regularización del deudor tributario, incluyéndose la inducción y el auxilio espiritual”. En el caso de que se hubiera opuesto a la regularización, no le será aplicable. Si, caso contrario, el tercero quiere llevar a cabo la regularización pero el deudor tributario no, no será posible aplicar la exención de responsabilidad».

3 Efectos de la regularización voluntaria en vía administrativa

En el ámbito tributario se prevé la regularización de autoliquidaciones y liquidaciones administrativas con posterioridad al fin del periodo voluntario. En aplicación de la LGT, el efecto de la regularización dependerá de si existe o no requerimiento previo por parte de la Administración.

Si se regulariza después del requerimiento, se impondrá una sanción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 de la LGT) o sanción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192 de la LGT). Si existiera arrepentimiento evidenciado con la aceptación de la regularización administrativa, se reduciría la sanción a imponer un 25 por ciento por conformidad (artículo 188 de la LGT).

Pero, como ya hemos comentado, para que se produzca la regulación voluntaria que exime de responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la hacienda pública, no debe existir requerimiento previo por parte de la Administración, por lo que nos centraremos en esta opción. Si no existe requerimiento previo, dependerá de si el resultado de la autoliquidación o liquidación administrativa es a ingresar o a devolver. Si es a devolver, se aplicará una sanción por infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico, tal como se señala en el artículo 198 de la LGT: «1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la hacienda pública. La infracción prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros. (...)

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior».

Mientras que, si el resultado de la liquidación o autoliquidación fuera a ingresar, se abren dos opciones (sin imposición de sanciones en ambos casos). Que no se produzca el pago de la deuda; en ese caso se aplicará el recargo del periodo ejecutivo (este es el momento en el tiempo a partir del cual la Administración puede iniciar las actuaciones encaminadas a hacer

efectivo el cumplimiento de la deuda a través del procedimiento de apremio). Su inicio se produce en los términos establecidos en el artículo 161 de la LGT. El periodo ejecutivo se inicia de forma automática el día siguiente de la finalización del periodo voluntario de pago, es decir, el día siguiente de presentar la declaración extemporánea sin ingreso, sin que sea necesaria ninguna notificación, distinguiendo según cuál sea el origen de la deuda tributaria:²⁶

- Deudas liquidadas por la Administración tributaria: al día siguiente del vencimiento del plazo establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

- Deudas derivadas de una autoliquidación presentada sin realizar el ingreso:

- Autoliquidación presentada en el plazo establecido por la normativa del tributo: al día siguiente de finalizar dicho plazo.

- Autoliquidación presentada al concluir el plazo anterior (autoliquidación extemporánea): al día siguiente de la presentación de la autoliquidación.

Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio del período ejecutivo y son de tres tipos: el recargo ejecutivo, el recargo de apremio reducido y el recargo de apremio ordinario. Los dos últimos resultan aplicables dentro del procedimiento de apremio, y el primero, el recargo ejecutivo, en los supuestos en que, una vez iniciado el período ejecutivo y antes de iniciarse el procedimiento de apremio, el deudor, de forma espontánea, decide satisfacer la deuda tributaria no pagada en período voluntario. Estos recargos se encuentran recogidos en el artículo 28 de la LGT de la siguiente manera:

«2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo».

Ahora bien, este cumplimiento espontáneo en período ejecutivo no debe confundirse con el cumplimiento voluntario extemporáneo que se regula en el artículo 27 de la LGT, ya que este último solamente procede si no se ha iniciado el período ejecutivo, es decir, si ha pagado la deuda junto con su presentación. Los recargos por declaración extemporánea son compatibles con los recargos e intereses del periodo ejecutivo cuando los obligados no efectúen el ingreso al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea y siempre que

²⁶ Existen causas que impiden el inicio del periodo ejecutivo. De un lado, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario; de otro, la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción.

no hayan presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de presentar dicha autoliquidación, ya que la deuda, como ya hemos comentado, entra en período ejecutivo al día siguiente de la presentación de la autoliquidación. Se abre así un segundo caso en el que, sin existir requerimiento previo, el obligado tributario presenta declaración extemporánea y procede al mismo tiempo a su pago.

De acuerdo con la normativa vigente sobre el régimen de declaraciones extemporáneas, regulado en el artículo 27 de la LGT, coincidimos con SOTO BERNABEU al indicar que constituye una oportunidad permanente que nuestro ordenamiento jurídico proporciona al contribuyente para que regularice voluntariamente su situación tributaria aceptando una serie de condiciones, y siempre que no haya mediado requerimiento previo de la Administración²⁷.

Por el contrario, para GARCÍA DÍEZ esta forma de proceder puede provocar situaciones injustas si se compara con la consecuencia natural que se deduce del incumplimiento de cualquier norma tributaria, esto es, la incoación del procedimiento sancionador tributario, en donde el administrado tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa. Consecuentemente, continúa diciendo, pueden darse casos en que sea preferible la instrucción de un expediente sancionador a la aplicación automática de un recargo por presentación extemporánea²⁸.

En el artículo 27 de la LGT se establecen unos recargos que son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Estos recargos varían en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso hasta la presentación de la declaración extemporánea. Así, se establece un recargo del 5, 10 o 15 % si la declaración extemporánea se presenta dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes a la finalización del plazo, respectivamente, no exigiéndose ni intereses de demora ni sanciones. Por el contrario, sí existirán intereses de demora si la declaración extemporánea se presenta transcurridos más de 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación e ingreso, y se aplicara un recargo del 20 % en este último caso. Los intereses de demora se exigirán desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo, sin la imposición de sanciones.

Estos recargos podrán tener una reducción del 25 % siempre que se produzca el ingreso total del importe de la declaración extemporánea o aplazamiento o fraccionamiento si la garantía consiste en aval o seguro de caución, y se produce el ingreso del recargo correspondiente con la reducción en el plazo que se inicia con la notificación de la liquidación de dicho recargo.

En sede tributaria, se establece la posibilidad de aplicar dicho precepto a las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin ingreso al establecer en el apartado 3 del artículo 27 de la LGT que, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación que proceda por recargos e intereses de demora derivados de la presentación extemporánea no impedirá la exigencia de los recargos e intereses de demora del periodo ejecutivo que correspondan. Por tanto, en la aplicación de

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 Se plantea la oportunidad de establecer un procedimiento específico de imposición del referido recargo que permita al obligado tributario justificar su comportamiento tributario y, en última instancia, evitar la aplicación de este (GARCÍA DÍEZ, C., "Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria", *Revista Quincenal Fiscal. Aranzadi*, n. 3, 2014, p. 1).

los recargos del artículo 27 de la LGT no se exige el ingreso de la cuota tributaria, cosa que sí sucede para que se reconozca la regularización, que, como ya hemos comentado, tanto en el CP como en la LGT, el legislador exige el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes del requerimiento. Es importante señalar que el reconocimiento no elimina la realización del hecho imponible.

Luego, a un contribuyente que haya cometido un delito contra la hacienda pública y realice la regularización voluntaria presentando y pagando la declaración extemporánea correspondiente, y siempre que no haya requerimiento previo por la Administración y que no esté prescrito en vía administrativa, le serán de aplicación los recargos del artículo 27 LGT, sin ninguna otra sanción. Se establece también un plazo máximo indeterminado que finalizará con la prescripción; es decir, existirá plazo hasta que medie requerimiento previo, y define como tal «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». Nos encontramos, como señala GARCÍA DÍEZ, con dos elementos, uno de carácter material, que alude a la existencia de cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Y un segundo elemento formal, que requiere que las actuaciones administrativas, que hacen desaparecer la espontaneidad del obligado tributario, se efectúen con el conocimiento formal de este; esto es, que las mismas le sean notificadas conforme a derecho, en los términos que establecen los artículos 109 a 112 de la LGT²⁹.

Hasta aquí no hubo cambio con las últimas reformas realizadas en la regularización voluntaria. Pero sí afecto al caso especial en el que se produce la presentación extemporánea una vez prescrito el derecho por parte de la Administración a determinar la deuda y a exigir el pago de esta. Este caso tiene especial relevancia, ya que, si presentamos una declaración extemporánea y esta ha prescrito, se produce un ingreso indebido, por lo que el deudor tributario podría solicitar su devolución, a través del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos regulado en el artículo 221 de la LGT.

Desde la aprobación del Real decreto ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, ya se establecía en el artículo 180.2 de la LGT que la regularización resultaba aplicable también en aquellos supuestos en que se hubieran satisfecho deudas tributarias, una vez prescrito el derecho de la Administración.

La prescripción es un instituto jurídico que se encuentra regulado en los artículos 66 a 70 de la LGT, donde se establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas será de 4 años, mientras que para los delitos contra la hacienda pública el artículo 131 del CP distingue entre el general y el agravado. El general será el que ha supuesto una defraudación de más de 120.000 € de cuota, y la prescripción sería a los 5 años. El agravado es aquel en que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 € o se haya cometido la defraudación en el seno de una organización o de un grupo criminal, y la prescripción sería

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

a los diez años y no a los cinco³⁰. La prescripción tiene como objetivo garantizar el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución española de 1978. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, ha definido la seguridad jurídica como «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad».

Las disfunciones que existen entre los periodos de prescripción en el ámbito tributario y la prescripción en el ámbito penal del delito contra la hacienda pública hacen que puedan darse situaciones que han creado gran controversia a la hora de su aplicación. Centrándonos en el caso general, nos encontramos con un “quinto año” en el que estará prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, así como el derecho a exigir el pago de la deuda tributaria, pero no estará prescrito el delito fiscal.

Anteriormente a estas últimas reformas, tanto del CP como de la LGT, había múltiples dudas respecto a la regularización voluntaria debido a la diferencia de plazos, surgiendo problemas que permitieron que, en el año de diferencia, se presentasen y pagasen declaraciones por las que se obtenía la absolucón penal, pretendiéndose posteriormente la devolución de ingresos indebidos, además de la posible apreciación de oficio de la prescripción de la deuda, etc.³¹.

Aunque en la jurisprudencia ya se venía indicando, como se indica en la STS 2316/2003, de 3 de abril, nada tiene que ver la prescripción de la deuda tributaria con la prescripción penal, y se señala que, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. En la actualidad queda ya plasmada legalmente la posibilidad de la regularización voluntaria una vez prescrito el derecho por parte de la Administración en ambos ámbitos, sin posibilidad de solicitar devolución de ingresos indebidos.

Actualmente, en el ámbito tributario se establece literalmente en el artículo 252 LGT: «(...) será también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria».

Asimismo, en el ámbito penal, en el artículo 305 CP se señala que «... los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa».

Todo ello queda reforzado tras la modificación introducida por el Real decreto ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se incluyen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, estableciéndose en el artículo 221.1.c) de la LGT el rechazo a la consideración de ingresos indebidos de las cantidades pagadas que hayan

30 Además, con la Ley 34/2015 se modificó el plazo del derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, que prescribirá a los diez años.

31 Ver más al respecto en FALCÓN Y TELLA, R., “La regularización del «quinto año»”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n. 4, 2012, pp. 7-11, y 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.

servido para obtener la exoneración de responsabilidad, y «en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria», ya que anteriormente la LGT solo regulaba como una de las causas de la devolución de ingresos indebidos cuando se hubieran ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

Por lo que en la actualidad no quedan dudas al respecto, y se podrá regularizar una deuda tributaria que estuviera ya prescrita si todavía no lo ha hecho en el ámbito penal sin derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos. La reciente STS n. 1146/2017, de 29 de junio, ha respaldado definitivamente los argumentos que tanto instancias administrativas como judiciales venían aportando para negar estas pretensiones. Así, el tribunal dice:

«... ante las circunstancias concurrentes, la actuación del recurrente, pretendiendo la solicitud de devolución, después del pronunciamiento de la jurisdicción penal, resultaría contraria a sus propios actos y hasta podría calificarse como fraude de ley (...).

En definitiva, hay que concluir que el ingreso nunca tuvo el carácter de indebido, sino que, como señala la sentencia recurrida, fue debido, como así lo consideró el orden penal para la aplicación de la excusa absolutoria».

Al igual que señala BENÍTEZ CLERIE, opinamos que son dos grandes las novedades respecto a esta afirmación que entiende debido el ingreso; «por un lado, se entiende que supondría ir contra los propios actos del contribuyente el hecho de solicitar la devolución de unos ingresos de los que se aprovechó (para obtener efectos jurídicos penales beneficiosos); por otro, se plantea la posibilidad de entender como de mala fe la solicitud de devolución de ingresos indebidos realizada con el fin de, una vez aplicada la excusa absolutoria, poder obtener la devolución del ingreso aplicado a tal efecto»³².

4 Otros efectos de la regularización voluntaria en vía penal

Todos los cambios comentados han afectado también a los efectos de la regularización en el ámbito penal. De un lado, como ya se ha comentado, se produce un cambio en la naturaleza jurídica de la regularización voluntaria. La actual regulación del delito de defraudación fiscal impide afirmar la existencia de un injusto típico si la regularización se ha producido. Estamos, por tanto, ante una especie de causa de atipicidad sobrevinida, eliminándose las referencias de excusa absolutoria.

Este cambio afecta en primer lugar a la extensión de la ausencia de responsabilidad en relación con otros delitos, ya que se incluye en el artículo 305.4 del CP que la regularización impedirá que se persiga al obligado tributario por irregularidades contables o falsedades instrumentales que haya cometido en relación con la deuda tributaria en cuestión, aunque la deuda objeto de regularización sea inferior a ciento veinte mil euros, no por otras falsedades que nada tengan que ver con la defraudación. Y desaparece la posibilidad de blanqueo de capitales al eliminar con la regularización el injusto o la ilicitud del hecho.

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.

También afecta a la extensión de las consecuencias de la regularización a otros sujetos, ya que anteriormente la exención de responsabilidad no podía extenderse a los partícipes implicados en el delito. Así lo entendía la Consulta 4/1997 de la FGE, que aceptaba en todo caso una atenuación. En la actualidad el principio de accesoriedad limitada en la participación impide, por inexistencia de hecho injusto, exigir responsabilidad alguna a quien interviene en la defraudación.

Con respecto a la perfección del delito, aunque en la práctica sí hay regularización, no se plantea problema alguno sobre el momento de consumación del delito porque este no se persigue. Podría plantearse un conflicto, ya que al producirse la ausencia de lo injusto no es posible la consumación del delito hasta el último momento en que sea admisible la regularización.

Por otro lado, los efectos de esta nueva regularización voluntaria vienen reforzados con la aprobación de la Ley 34/2015. Con anterioridad a la publicación de esta ley, la regularización voluntaria respecto de los delitos contra la hacienda pública se establecía en el artículo 180.2 de la LGT en su redacción dada por el Real decreto ley 12/2012³³, configurándose como una excepción al deber general de denuncia del artículo 262 del Real decreto de 14 de septiembre de 1882, aprobatorio de la Ley de enjuiciamiento criminal. Esta configuración era incompatible con el artículo 180.1 de la citada ley, al determinar la paralización de las actuaciones administrativas sin otras consecuencias tributarias a corto plazo.

Con esta configuración de la regularización, como indica GARCÍA DÍEZ, no dejaba claro si la regularización administrativa tenía o no carácter indisponible para la Administración tributaria, es decir, si aquella estaba o no obligada a denunciar a la autoridad penal, ya que dicho precepto solo preveía que en tales casos «la Administración “podrá” continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal», por lo que «defendía la necesidad de una reforma que establecería el carácter obligatorio de esta regularización con trascendencia penal con la finalidad de evitar cualquier tentación consistente en utilizar el artículo 180.2 de la LGT como instrumento de presión ante los obligados tributarios»³⁴. En este mismo sentido, FALCÓN Y TELLA manifestó que hubiera sido mejor establecer que la Administración “deberá” proseguir las actuaciones en vía administrativa a fin de garantizar que en los supuestos de regularización no se inician actuaciones penales³⁵.

Para SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA, con la reforma de la LO 7/2012, la regularización voluntaria exonera a la Administración de la carga de demostrar procesalmente la existencia del delito; sobre todo, la libera de esperar a que concluya un proceso penal para ejecutar el cobro. Y también con la exigencia expresa del pago como requisito

33 Artículo 180.2 de la LGT en su redacción dada por el Real decreto ley 12/2012, de 30 de marzo: «Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación».

34 GARCÍA DÍEZ, C., “Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable 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.

de la regularización se realiza una percepción segura de la correspondiente deuda tributaria, algo que una simple condena penal no alcanzaría a garantizar³⁶.

Con la aprobación de la Ley 34/2015, este problema se zanja con la incorporación del artículo 252 a la LGT, que modifica la regularización voluntaria. Para alinear lo dispuesto en la LGT al CP, se dispone lo siguiente:

«La Administración tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

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

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

Entendemos que, en el mismo sentido de la reforma operada en el artículo 305.5 CP por la LO 7/2012 y en el título VI de la LGT por la Ley 34/2015, la justificación de esta reforma realizada sobre el instituto de la regularización voluntaria es la de evitar un perjuicio patrimonial a la hacienda pública sin necesidad de acudir al procedimiento penal. Parece que estamos ante una decisión administrativa que busca más el ingreso y la recaudación que el decidir sobre la regularización penal. Para SÁNCHEZ HUETE, la regulación del artículo 252 de la LGT no puede verse como un desarrollo de la previsión del artículo 305 del CP; «únicamente afirma que la Administración puede actuar sin necesidad de dar cuenta del inicio de las actuaciones a la jurisdicción. Pero, una vez concluidas, y si han de tener efectos penales, el juez debe

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

conocer, convalidar y homologar en su caso la decisión previa», ya que si no carecería de efectos más allá del propio ámbito administrativo³⁷.

5 Consideraciones finales

Se desprende de las páginas anteriores que con la aprobación de la LO 7/2012 se modifica una parte importante de la regulación del delito contra la hacienda pública regulado en el CP con grandes implicaciones en el ámbito tributario. Por un lado, primando razones de economía procesal, permitiendo a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Y, por otro, con fines más bien recaudatorios, se establece una nueva configuración legal de la regularización, como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el incumplimiento inicial de las obligaciones tributarias, mediante el pago completo de la deuda tributaria. Todo ello implica diferentes efectos en el ámbito tributario y en el penal, como hemos podido comprobar.

Bibliografía

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

37 SÁNCHEZ HUETE, M.A., "La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria", cit.

- 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.