



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Facultad de Derecho

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO

LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: FUNDAMENTACIÓN DE LA
EXENCIÓN DEL FRAUDE

Alumno: Sergio Braña Rodríguez

Convocatoria: enero 2021-2022

TÍTULO EN ESPAÑOL: La regularización tributaria: fundamentación de la exención del fraude

RESUMEN EN ESPAÑOL:

Este trabajo consiste en un análisis de la regularización tributaria, término contenido en el artículo 305 del Código Penal, apartado cuarto. Se trata de una figura cuyo uso es llamativo, al permitir que el sujeto que ha cometido un delito contra la Hacienda Pública, pueda revertir su situación y volver a la legalidad, dentro de unos supuestos recogidos en la ley. La institución es bastante controvertida tanto desde la opinión pública respecto al caso del Rey emérito de España y otras personas mediáticas, al igual que dentro del Derecho, puesto existe una discusión doctrinal sobre su naturaleza jurídica, sus requisitos legales y contenido.

Una vez analizado la evolución de esta cláusula tanto la naturaleza como los requisitos de la regularización, se observa que es una disposición que trata de equiparar la situación del sujeto deudor con el resto de contribuyentes. Pero al existir ciertas disposiciones con fines similares o próximos, reflejan la pérdida de fuerza coercitiva y de respeto de la ley.

TÍTULO EN INGLÉS: Tax regularization: basis for exemption of tax fraud.

RESUMEN EN INGLÉS:

This paper consists of an analysis of tax regularization, a term contained in article 305 of the Criminal Code, section four. It is a figure whose use is striking that allows the subject who has committed an offence against the Public Treasury to reverse his situation and return to legality. The institution is quite controversial, both in public opinion regarding the emeritus King of Spain and other media personalities, as well as within the law, since there is a doctrinal discussion on its legal nature, its legal requirements and its content.

Once the evolution of this clause has been analysed, both the nature and the requirements of the regularization, it can be seen that it is a provision that seeks to put the situation of the taxpayer on an equal footing with other taxpayers. However, despite the existence of certain provisions with similar or similar purposes, it loses its coercive and law-abiding force.

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AP..... Audiencia Provincial

CE.....Constitución Española de 1978

CP.....Código Penal

IRPF.....Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas

LGT.....Ley General Tributaria

TC.....Tribunal Constitucional

TS.....Tribunal Supremo

STSSentencia del Tribunal Supremo

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL ART 305.4 CP.....	6
3. DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA	7
4. NATURALEZA.....	10
5. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	13
6. REQUISITOS LEGALES	14
6.1 RECONOCIMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	15
6.2 EL PAGO.....	16
6.3 COMPORTAMIENTO ESPONTÁNEO	17
7. FUNDAMENTACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA	20
7.1 TESIS POLÍTICO-FISCAL.....	20
7.2. TESIS JURÍDICO-PENAL	22
7.2.1 FUNDAMENTACIÓN PENAL DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA	23
7.2.2 CONCRECIÓN DE LA CONSUMACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN	25
7.2.3 EL DESISTIMIENTO EN EL DELITO INTENTADO Y LA AUTODENUNCIA - LA IMPUNIDAD EN CASO DE DESISTIMIENTO.....	28
7.3 LA IMPUNIDAD DE LA AUTODENUNCIA SEGÚN LOS FINES DE LA PENA..	30
7.3.1 EL CUMPLIMIENTO DE FINES PREVENTIVOS-ESPECIALES.....	31
7.3.2 EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES PREVENTIVO-GENERALES	32
8. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL	34
Conclusiones	35
Bibliografía:.....	38

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es analizar el supuesto recogido 305.4 del CP conocido como la regularización tributaria. Este es un instrumento de exoneración o levantamiento de pena muy mediático, que recibe cierto interés público ya que, con cierta frecuencia aparecen noticias referentes a personas populares, con cierta relevancia social, económica, política, cultural y deportiva entre otras. Estas mismas personas suelen encontrarse inmersas en procedimientos judiciales relacionados la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por delitos relacionados con la tributación. Como se podrá ver, pese a ser estudiado desde el punto de vista del Derecho Penal, este concepto se encuentra fuertemente influenciado o afectado por otros, como puede ser: el Derecho constitucional, administrativo y tributario, u otras ramas como puede ser la política o el sector internacional.

El objetivo de este trabajo es dar una visión de la regularización tributaria, centrándose en analizar cómo y dónde surge esta, junto a la evolución que ha tenido a lo largo de los últimos años. Posteriormente, se realizará un estudio de esta figura respecto al bien jurídico que se encuentra afectado y la propia la naturaleza de la cláusula, junto a las exigencias legales de este y la fundamentación penal de la regularización. Incluyendo por último la conocida amnistía fiscal, que viene a ser una regularización extraordinaria con unas condiciones más beneficiosas para los defraudadores, y usada con el objetivo recaudatorio del Estado.

El precedente de la regularización es la realización de la conducta típica del delito fiscal, cuya persecución se encuentra fundamentada en el mandato constitucional del artículo 31.1 de la CE en donde se exige esta persecución por parte de todos los poderes públicos con el fin de conseguir un sistema tributario justo.

La relevancia de los impuestos del Estado en la actualidad, junto a los numerosos casos de defraudación que se han dado durante los últimos años tanto de deportistas profesionales, altos cargos políticos, cantantes y otros famosos incluso hasta el Rey Emérito, produce este interés para realizar el trabajo. Esto provoca las siguientes preguntas: ¿Por qué se han dado tantos casos de defraudación a la Hacienda Pública durante estos últimos años? ¿Se puede evitar la pena de prisión tras haber cometido un delito de defraudación Pública? ¿En qué consiste la regularización tributaria? ¿Cuáles son sus requisitos? ¿Las personas que defraudan tienen una salida justa o más beneficiosa? ¿En qué consisten estas salidas? ¿Esto provoca que se incentive a seguir defraudando?

2. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL ART 305.4 CP

La regularización fiscal como causa de exclusión de responsabilidad penal, no surgió como consecuencia de los impulsos de la política criminal, cómo ocurrió con la defraudación tributaria. Al contrario, la regularización apareció gracias al interés fiscal de incluir la eficacia de regularizaciones tributarias o amnistías fiscales dentro del Derecho Penal.

La regularización fue incluida como cláusula de exoneración de responsabilidad penal del delito fiscal en el artículo 349.3 del CP gracias a la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. En ese momento, se implementó con el fin de eliminar la inseguridad jurídica y aclarar las dudas planteadas por la doctrina y la jurisprudencia sobre la regularización tributaria del artículo 61.2 de la LGT en relación con las Disposiciones Adicionales 13.^a y 14.^a de la Ley 18/1991 del IRPF.¹

El segundo apartado de la disposición adicional 14.^a incluía una nueva redacción al artículo 61.2 de la LGT, la cual establecía un recargo de 50%, que se elevaba al 100% en caso de falta de ingreso sin solicitud de aplazamiento. Estas cuantías tenían la idea de incitar a los contribuyentes que habían defraudado a que se acogiesen a las medidas extraordinarias de regularización, pero posteriormente fue anulada por el TC. Más tarde, fue sustituida por la última redacción establecida en la Ley 25/1995, de 20 de julio, y después recogida en el artículo 27 de la LGT. De esta forma se completa la evolución en el tratamiento de la presentación extemporánea espontánea de declaraciones y autoliquidaciones que terminó obteniéndose el reconocimiento expreso de su carácter como excusa absolutoria. Con lo cual, esta exoneración no es fruto de la decisión adoptada por el legislador, sino que tuvo un desarrollo a lo largo de varios años.²

El artículo 305.4 del CP recoge la institución de regularización tributaria, según el cual:

“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

¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal.” *Diario la Ley*,8052, 2013.

² PALAO TABOADA “Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal”, *Revista de Contabilidad y tributación*, 453, 2020 Pág. 18-19

producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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 a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

De este precepto se puede extraer que la regularización tributaria comienza con una declaración en la que se reconoce una deuda tributaria. Este reconocimiento en el ámbito tributario se realiza mediante la declaración complementaria o sustitutiva con respecto a la situación que poseía el sujeto con la Administración.

3. DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA

El paso siguiente para entender cómo se realiza el reconocimiento, es comprender cómo se realizan las declaraciones o autoliquidaciones y lo más determinante, el carácter extemporáneo de las mismas. Las declaraciones o autoliquidaciones son extemporáneas siempre que sean presentadas fuera de plazo, como bien determina el artículo 122 de la LGT. Pero para que la declaración despliegue sus efectos, debe de estar acompañada según el artículo 252 LGT de la deuda tributaria. Únicamente tendrán la consideración de espontáneas, si se formulan sin ser requeridas por la Administración de la que surge la obligación de ingresar o bien tras formular la liquidación se entiende que se debe ingresar tal cantidad de dinero.

Según el artículo 58 LGT, la deuda tributaria está compuesta por la cuota tributaria más intereses y recargos. En el caso concreto, los recargos por declaración extemporánea, según el artículo 27 de la LGT, consisten en un uno por ciento, más otro adicional por cada mes de retraso de presentación de la declaración o liquidación siguientes al plazo establecido según cada impuesto, y teniendo en cuenta el límite superior del quince por ciento de recargo.

En aquellos supuestos en que se haya cometido una infracción tributaria la Administración puede iniciar un procedimiento sancionador siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde su comisión, como se recoge en el artículo 189 de la LGT.

Otra circunstancia importante, a la hora de estudiar la regularización fiscal, consiste en analizar las conexiones entre el ámbito tributario y el penal. La conexión más importante está en el artículo 252 LGT, cuya redacción es muy similar a la penal. La idea de esta regularización es la rectificación del contribuyente defraudador de todas aquellas infracciones realizadas por sí mismo, consistentes en el falseamiento, inexactitud u omisión de los datos exigidos por las normas tributarias según las cuales se realizan la autoliquidación o declaración inicial. La idea en común, parte de que la rectificación consiste en corregir unos datos según la normativa tributaria, siendo esta una operación tributaria. Con lo cual es necesario definir y analizar a partir de qué momento esta operación pasa de tener una naturaleza administrativa a otra penal.

Al traer a colación el artículo 252 de la LGT y el plazo de cuatro años para imponer sanciones tributarias, es necesario tener en cuenta un problema existente en el ordenamiento jurídico desde la reforma 1/1998 de la LGT, que reduce el plazo de prescripción que tiene la administración para determinar una deuda tributaria de 5 a 4 años. Esto provoca una diferencia de plazos entre la posible persecución administrativa y la prescripción de delitos en el Derecho Penal. La infracción administrativa prescribe a los 4 años según el artículo 66 de la LGT, en cambio en Derecho Penal prescribe a los 5 años según el artículo 131.1 CP. Esta cuestión provoca cierta discusión entre la doctrina y la jurisprudencia sobre si se puede continuar una actuación penal, pese a haber ya prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria.

La jurisprudencia entiende que la actuación penal continua, pese a haber prescrito el Derecho Administrativo. Pero lo lógico es cuestionarse si la caducidad de una actuación administrativa que sirve de fundamento al procedimiento penal, debe de suponer también la caducidad del procedimiento penal mismo. En cambio, la AP de Madrid (sección 16ª) en la sentencia de 12 de junio de 2015 responde a tal alegación exponiendo que las causas tasadas de caducidad penal se encuentran en el artículo 130 del CP, y en la cual no se encuentra la caducidad de una actuación administrativa, con lo cual no se puede tener en cuenta.

Otro problema que surge al realizar la declaración extemporánea, es tratar el periodo impositivo hasta el que podía ser investigado penalmente. Según el artículo 305.4, el sujeto debe de regularizar hasta el quinto año, situación que, en caso de ser

investigado administrativamente, no sería necesario este último, puesto que se encuentra prescrito tal derecho sobre ese periodo.

De esta situación surgía otra incoherencia puesto que por una parte se exigía el pago de los últimos 5 años, pero a su vez existía la posibilidad de devolución de ingresos indebidos según el artículo 221.1 c de LGT, respecto de este quinto año.

La jurisprudencia del TS rechaza tal posibilidad al entender que esta devolución, tras el pronunciamiento de la jurisdicción penal iría en contra de sus actos propios, unido a que el cobro no posee el carácter de indebido, ya que en el orden penal se considera debido puesto que gracias a este se aplica la excusa absolutoria.³

Por su parte el legislador, resolvió esta duda sobre los ingresos indebidos, mediante la modificación operada por el Real-Decreto Ley 12/2012. Con esta reforma se incluye en el artículo 221.1C de la LGT explícitamente que se devolverán aquellas cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias tras haber prescrito, salvo en aquellos supuestos que haya servido como exoneración de responsabilidad.

En cambio, la doctrina expone diversas críticas derivadas de la diferencia de plazo de prescripciones. En primer lugar, un grupo de la doctrina entiende que la acción de reclamación de pagos no puede ser ejercitada por la Administración, puesto que ya ha prescrito la deuda eludida. De esto, se deriva decir que la Hacienda Pública tampoco puede ser parte perjudicada, ya que no tiene ninguna deuda que reclamar, ni su letrado tendría legitimación para actuar.

En caso de transcurrir estos cuatro años, no se podría regularizar una situación tributaria ya que no existe esta deuda, con lo cual el acusado pierde un derecho que le reconoce el CP, y que tenía el día anterior de pasar estos cuatro años.

Otra crítica importante es la realizada por Rodríguez Ramos, que entiende esta diferencia de plazos supone *“la quiebra de unidad en el ordenamiento jurídico, cuando la norma primaria considera extinta o regularizada por prescripción una situación determinada, y el mismo Estado castiga la conducta cuya ilicitud básica ya ha desaparecido. Es decir, que la norma penal que sobreprotege a la no penal, aun quedándose sin soporte, pretende su aplicabilidad al caso.”*⁴

Pese a poseer la misma naturaleza, tomando la teoría de unidad sustancial, tanto las infracciones penales y las administrativas son tomadas en consideración como parte del ejercicio del ius puniendi que posee el Estado. El TC se manifestó respecto a este

³ Conforme a la sentencia de 29 de mayo de 2018 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS.

⁴ RODRÍGUEZ RAMOS, L. “La prescripción de las infracciones tributarias delictivas”. *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 518 2002 cit 10 y ss

poder en la sentencia de 8 de junio de 1981 donde declaró que los principios rectores del Derecho Penal pueden ser aplicados en el Derecho Administrativo, pero con ciertos matices. Algunos juristas con una orientación jurídica-pública basada en la protección de los intereses colectivos, rechazan la idea de un Derecho Administrativo sancionador puesto que este únicamente está inspirado en la protección de los derechos individuales. Ciertamente, la protección de los derechos individuales es algo indiscutible, pero esta protección, según este sector, no puede perjudicar la garantía y promoción de los intereses generales y colectivos que salvaguarda el Derecho Penal, con el único fin de ampliar y consolidar las garantías individuales.

A la hora de observar el precepto 305.1 CP se puede observar una división artificial marcada por el legislador. Esta división tiene en cuenta a la conducta como delito fiscal si sobrepasan los ciento veinte mil euros o de no ser así, como una simple infracción tributaria, pero esta distinción es considerada como arbitraria según Palao Taboada y Simón Acosta. En cambio, en el supuesto de rectificación de datos derivados de inexactitudes y omisiones, presentan la misma complejidad y contenido, ya sean de una rama del derecho u otra. Por otra parte, estas similitudes no ocurren respecto otras consecuencias jurídicas, como es el devengo de intereses o recargos. Estas consecuencias derivan de la aplicación del Derecho Administrativo, al existir una razón compensatoria ejecutada por un órgano cuasi-sancionador. Mientras que, la regularización, observada desde el Derecho Penal, únicamente tiene como objetivo la reparación del daño mediante la rectificación veraz y suficiente. Por lo tanto, como ha dicho el TS en su sentencia de 5 de diciembre de 2002, al tratar determinadas infracciones en atención a su gravedad, y sí estas superan la calificación de infracción administrativa, deben de ser consideradas delictivas puesto que *"corresponde a la legislación penal la descripción de la conducta típica, de forma completa o con remisión a otras normas si se trata de preceptos penales en blanco, pero siempre quedando tal infracción delictiva sometida a los principios y reglas que regulan el derecho penal, y sujetas asimismo al derecho procesal penal, en lo que se refiere al proceso necesario para su persecución"*.

4. NATURALEZA

Tras la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012 se reanimó el debate doctrinal relativo a la naturaleza y a la ubicación dentro del sistema penal de la regularización tributaria. A pesar de ser objeto de gran debate, la doctrina no ha sugerido una solución en conjunto, pero pese a ello la teoría apoyada por la mayoría de los autores, es considerar a la regularización como un levantamiento de pena.

Desde su inclusión en el ordenamiento tras la Ley Orgánica 6/1995, la regularización tributaria ha sido considerada tradicionalmente, según la doctrina, como una excusa absolutoria. A su vez también fue apoyada por la Fiscalía en la Circular 2/2009, y por el Consejo General del Poder Judicial en el Informe sobre el anteproyecto de la Ley Orgánica que modifica la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal. Al tomar la naturaleza de excusa absolutoria, se entiende que la conducta delictiva del delito fiscal se perdona por un comportamiento post-delictivo realizado por el sujeto. En otras palabras, el sujeto pasa de realizar un comportamiento de calificado como ilegal, a más tarde ser recompensado con una excusa absolutoria. Como toda excusa absolutoria, en este caso no se elimina el ilícito, sino que se exonera de responsabilidad penal al sujeto, ya que no se puede eliminar la antijuridicidad de la conducta.⁵

Pero recientemente, la doctrina opta por distinguir dos supuestos que tomaban la misma naturaleza de excusa absolutoria. Por una parte, se incluían aquellos hechos en los cuales se impedían el daño del delito antes de que este se hubiese consumado, como ocurre en las excusas absolutorias en sentido estricto. Pero por otro lado, se encuentran los supuestos similares a la regularización, donde se produce un comportamiento post-delictivo positivo, que se incluía antes dentro de las excusas absolutorias, al tomar el concepto en sentido amplio. La solución que ha tomado la doctrina es separar esto dos conceptos, y calificar estos comportamientos posteriores a la consumación del delito como causas de levantamiento de la pena.⁶

Otra corriente doctrinal argumenta que la figura de la regularización se trata de una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida⁷. Este grupo de autores defiende que pese a realizarse tras la consumación del delito, aparece como causa que excluye el carácter antijurídico del delito. Pese a estar consumado el delito, el sujeto defraudador puede realizar el hecho al estar justificado el legislador en el artículo 305.4 del CP, al este entender que la queda eliminada la antijuridicidad de la conducta, al compensarse el daño. La crítica principal expone que se trata de dotar al contribuyente deudor de un derecho, provocando que este comportamiento esté permitido por una causa de justificación. Por otra parte, Iglesias Rio critica esta postura puesto que entiende que la regularización se activa cuando el delito ya está consumado, con lo que

⁵ CHOCLÁN MONTALVO J.A. "Regularización tributaria" *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. J.M. Bosch Editor. 2016.

⁶ FARALDO CABANA, P. *Las causas de levantamiento de la pena*. Ed Tirant lo Blanch, Valencia, 2000 cit. 41

⁷ DE LA MATA BARRANCO, N. J. "El delito fiscal del art. 305 cp después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas." *Revista General de Derecho Penal*, nº 26 ,2016

no podría aplicarse retroactivamente para conseguir de esta forma modificar la antijuridicidad del hecho.

Existe otro sector reducido de autores que afirma que la cláusula regulatoria es una causa de atipicidad de la defraudación tributaria. Los defensores argumentan que el delito no se consuma con la evasión del impuesto o la defraudación o con la finalización del plazo legal, ya que si se hubiese perfeccionado el delito no se podría hablar de atipicidad. Este grupo entiende que el delito se realiza cuando la Administración se dirige contra el contribuyente para llevar a cabo algún acto de liquidación, puesto que previo a ese momento el deudor puede regularizar su situación, y no se manifestaría el delito.

Por último, tras la entrada en vigor de la última reforma del Código Penal gracias a la Ley Orgánica 7/2012, con la que se incluye la nueva redacción de la regularización tributaria, el propio legislador trata de resolver esta discusión al imponer la nueva naturaleza de la regularización como un elemento negativo del delito. Con esta idea se refleja que la nueva redacción del tipo penal plantea unos comportamientos que se califican con el delito de defraudación, al que al final del párrafo se le añade una cláusula negativa *“salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”* que sí surge tal supuesto no se puede calificar como delito. Según este pensamiento jurídico, el delito no exige defraudar, sino que la conducta que se castiga es la no regularización de lo defraudado. Con lo cual, la defraudación tiene por objeto la cuota tributaria, y de la cual se extrae como consecuencia la deuda tributaria.

Sin embargo, Serrano González de Murillo y Merino Jara critican que este elemento negativo, al no existir relación temporal con los elementos positivos del tipo. Puesto que en otros delitos se observa que si coinciden en el tiempo ya que lo justifican al eliminar el desvalor que constituyen los elementos positivos.

Por su parte, La Fiscalía General del Estado en su consulta nº4/1997 también se muestra crítica con esta situación puesto que entiende que *“La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable.”*

5. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Ante la imposibilidad de cumplir del objetivo del Derecho Penal como protector de la vigencia del derecho, desde el punto de vista político criminal se opta por la orientación del Derecho Penal como protector de bienes jurídicos. Es a partir de entonces, cuando el propio sistema penal permite una valoración del injusto a partir de la valoración del comportamiento efectivo, en el cual se toman como referencia las lesiones o el peligro del bien y a partir de ahí se valora la menor o mayor gravedad del injusto.

A la hora de hablar sobre el bien jurídico protegido que trata la regularización tributaria, es necesario analizar la conducta típica del propio artículo 305.1 CP, ya que la regularización depende sistemáticamente de este primer apartado, el cual recoge el delito de defraudación tributaria definida como: *“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...”*

Ambos apartados hacen referencia al mismo bien jurídico protegido pero la conducta típica de defraudación tributaria desde una vertiente protectora, y la regularización ya como una figura restauradora, al *“eliminarse el desvalor del resultado producido por la lesión del bien jurídico protegido, al reintegrarse las que cantidades que debieron de haberse ingresado a la Hacienda pública o al devolverse las indebidamente percibidas”*.⁸

Para la mayoría de la doctrina, entre los que se encuentra Pérez Royo, el bien jurídico protegido que se ve afectado por estos dos apartados, es el Erario Público o patrimonio de la Hacienda Pública en sus modalidades estatal, autonómica, local y así como comunitaria. Proteger el Erario Público implica el defender directamente los intereses patrimoniales y económicos del Estado, teniendo en cuenta tanto la parte del gasto público o asignación de los Presupuestos como recaudación del Estado o ingresos públicos. Pero a la hora de analizar el objeto protegido por este precepto, también se ve afectado de forma indirecta el cumplimiento los impuestos, como pilar básico de la recaudación del sistema fiscal, el tráfico jurídico documental y la aplicación de los

⁸ CALVO VERGEZ.J “el delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT”. Quincena Fiscal, nº11, 2016

presupuestos, donde se estaría protegiendo de forma indirecta los intereses relativos a las políticas sociales propias del Estado.

En cambio, otro grupo de autores argumentan la tesis patrimonial, puesto que se trata de un delito socio-económico que afecta al interés patrimonial de la Administración Pública del conjunto de las instituciones del Estado.

No obstante, según Simón Acosta, el bien jurídico afectado es el “*derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario*”⁹. Según este el tributo es el principal elemento nivelador que compatibiliza la igualdad y la libertad, y sirve a la paz social. Es decir, la contribución de todos permite el sostenimiento público en sí mismo, y lo que castiga el Código Penal es la insolidaridad de aquellos que defraudan a la Hacienda Pública. Con lo cual, la protección del patrimonio público queda en un segundo lugar, puesto que se deriva de la protección del valor de la solidaridad que según el autor es el bien jurídico.

Analizadas las posturas relativas al bien jurídico afectado, la corriente más apoyada es entender que el CP trata de proteger el Erario Público para abarcar al propio interés sobre el patrimonio público ya sea local, autonómico como estatal, y lo más importante se protege el posterior uso o destino de los ingresos públicos. En este sentido es reafirmado por el TS “*Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas*”.¹⁰

6. REQUISITOS LEGALES

Gracias a la Ley Orgánica 7/2012 se modifica el artículo 305, haciéndose así una mención expresa a los requisitos legales de esta regularización tributaria. Esto antes no ocurría, pero aun así eran exigidos por la jurisprudencia. De conformidad con la STS de 30 de mayo de 2003, el término regularizar consiste en “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”¹¹. Esto quiere decir que los requisitos legales que exige una regularización tributaria son

⁹ SIMÓN ACOSTA, E. *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, cit. 24

¹⁰ En este sentido expresado por las STS de 6 de octubre de 2006, y TS de 11 de marzo de 2014.

¹¹ Así también las sentencias de 1 de febrero 2006, de 29 de mayo de 2009 y de 30 de abril del 2012, al igual que las sentencias de la AP (sección Primera) de Madrid, de 12 de junio de 2015 y AP de Zaragoza (sección tercera) de 24 de octubre de 2017.

el reconocimiento de la deuda, el pago, y por último el comportamiento espontáneo puesto que así se entiende en la redacción del propio artículo.

6.1 RECONOCIMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Este primer requisito implica una declaración completa y veraz¹² de la situación tributaria del sujeto. De lo cual se deriva que, si vuelve a incurrir en nuevas falsedades u ocultaciones, este reconocimiento será ineficaz en cuanto al fin que se pretende conseguir, como se recoge en el artículo 179.3 de la LGT.

En caso de regularización sea parcial, no se le corresponde efecto exonerador de esta, ya que con esta se puede intentar rebajar la cuota defraudada siendo inferior a los ciento veinte mil euros que recoge el artículo 305.1 CP. Únicamente se produciría que la ilegalidad solo sería examinada por la Administración. Como se declara en la sentencia del TS de 26 de septiembre de 2018 tras el *“reconocimiento y reparación, es premiado por el CP con la exención de la responsabilidad penal, sin que quepa dentro de las regularizaciones, con los efectos pedagógicos que conlleva, el mero reconocimiento parcial”*. Al igual que según la jurisprudencia declara que el presentar una demanda judicial de concurso de una sociedad mercantil, no es ningún reconocimiento ni da lugar a ninguna regularización relacionada con los impuestos.¹³

Otro supuesto muy diferente es el reconocimiento de deuda a través una declaración complementaria, pero sea presentada con fallos aritméticos, desviaciones mínimas o diferentes valoraciones que las realizadas por la Administración. Tanto la jurisprudencia como la doctrina entienden que estos errores no pueden impedir que se dé la regularización de la situación.

En sentido opuesto, otro sector de la doctrina piensa que, al exigirse a una declaración completa y veraz, esta debe de correcta en su totalidad. Y sí falsean u omiten ciertos datos con cierta relevancia, no se puede verificar del todo. Visto que, al sustituir unos datos insuficientes por otros erróneos, este comportamiento no pueda compensar el desvalor que ya produjo en el hecho antijurídico.

Y por último un efecto que no se entiende explícito, es que la gracias a la regularización, se impedirá que el obligado sea perseguido por irregularidades contables u otras falsedades instrumentales previas a la regularización relacionadas con la deuda tributaria que es objeto.

¹² ALONSO GALLO, J. “El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012”. *Actualidad Jurídica* nº 34 (2013), pág.15-38

¹³ Conforme AP de Huelva, Sección 3ª, de 21 de mayo de 2015, se interpreta que una declaración de concurso no supone un reconocimiento ni una regularización.

6.2 EL PAGO

A pesar de no encontrarse recogido expresamente la exigencia del pago en la redacción de 1995 previa a la reforma del 2012, el TS ya consideraba que la regularización prevista en el artículo 305, exigía el pago y, sin producirse este requisito no se podía aplicar esta excusa¹⁴.

Esta circunstancia quedó zanjada con la reforma del 2012 del artículo 305.4 CP, tiende a resolver en este punto el cual fue muy discutido por la doctrina, pero que en la práctica ya se venía exigiendo, como se recoge en la STS en la que se expresó que la *“situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, cuando se 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 –a ello equivale la presentación de la declaración complementaria– cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración”*¹⁵.

Por el contrario, si el pago es parcial, no deviene en exoneración plena, pero sí viene a afectar a la determinación de la pena, como se recoge por el TS *“sin que baste la presentación de declaración complementaria. Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena.”*¹⁶

El pago debe abarcar toda la deuda tributaria y no sólo la cuota impagada. Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 58 de la LGT, esta deuda está formada por la cantidad o cuota impagada principal o derivada de las obligaciones de pagos a cuenta y en su caso de los intereses de demora, recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo y de cualquier otro recargo específico del impuesto, en cambio las sanciones administrativas no se incluyen dentro de deuda tributaria.

En la práctica, actualmente se plantea un problema, ya que el obligado no realiza liquidación de intereses y recargos, sino que está en manos de la Administración, lo cual provoca que, al presentar la declaración complementaria, solo se incluye la cuota. De ello se puede deducir que según la regulación vigente no se puede exigir más allá del pago de la cuota y del reconocimiento.

¹⁴Según se recoge en las sentencias TS de 30 de abril de 2003 y de 29 de mayo de 2009.

¹⁵ Esta STS de 30 de abril de 2003 ya recoge como exigencias legales de reconocimiento y exigencia de pago.

¹⁶ En este caso, la STS de 1 de febrero de 2006, da la posibilidad al ingreso parcial pero sin corresponder la exoneración penal.

Pero aun así continúan surgiendo diversas críticas respecto a este requisito puesto que se entiende que es una intromisión del Derecho administrativo en el Derecho penal, como ya se ha hecho referencia antes, ya que el objetivo penal es la simple reparación del daño, consistente en la rectificación. Pero al incluirse la exigencia de pago como elemento accesorio se puede entender, que se está buscando a toda costa el efecto recaudador inmediato. La doctrina expone que esta medida es exagerada y que debería bastar a este propósito con el mero reconocimiento de la deuda, ya que pueden existir casos en los cuales el obligado tributario que decida regularizar, y no pueda realizar el pago.

6.3 COMPORTAMIENTO ESPONTÁNEO

Como último requisito de la excusa absolutoria estaría la actuación espontánea, ya que dentro del concepto de regularización del artículo 305.4CP se *“requiere la autodenuncia y la reparación y, por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha auto denunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento”*¹⁷.

Incluso en la propia redacción del artículo del CP, se recogen ciertos límites temporales detallados con los cuales se entenderían que se contempla el supuesto de hecho. El fin que pretende el legislador en este precepto, es ajustar este comportamiento espontáneo a ciertos hechos objetivos recogidos expresamente en la ley, con el fin de no regularizar un elemento fáctico que pueda ser probado en juicio como espontáneo. Al entender como comportamiento espontáneo, aquel que se da cuando no se conoce ninguna actuación de comprobación o investigación.

Por una parte, un momento relevante que tiene su importancia a la hora de acudir a la regularización, es la notificación por parte de la Administración del inicio de actuaciones de comprobación o investigación. Como se recoge en la ley, solo se contempla la regularización en el momento anterior a recibir esta notificación. Esta notificación se centra en comunicar al contribuyente que la administración está investigando o comprobando su situación fiscal, para determinar si existen deudas. Al tratarse de un comportamiento espontáneo, es por ello que se le da tanta relevancia a que se regularice antes de recibir tal notificación.

Esta idea fue expresada por el TS en su sentencia de 29 de mayo de 2009, en la que el sujeto presenta las autoliquidaciones complementarias completas tras ya haber

¹⁷ STS de 30 de abril de 2012.

sido puesto de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración. El TS entiende que *“tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada. El Tribunal de instancia argumenta, para rechazarla, que no se ha producido ninguna regularización toda vez que las actuaciones que el acusado ha realizado para reparar el perjuicio causado a la Hacienda Pública han sido posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación tributaria y, además no sujetándose a lo indicado por Hacienda, sino realizando unas liquidaciones a su gusto y medida, descubriéndose una total falta de propósito del recurrente de ser transparente con la Administración Tributaria(...). Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación sólo 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, cuando la misma por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración, es decir, regularizar la situación tributaria es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago”*.

En caso de que la Administración no haya iniciado estas actuaciones de comprobación o investigación, se encuentra ante el límite temporal relativo al conocimiento de diligencias penales realizadas por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate para interpongan una querrela o denuncia. O bien el propio Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen aquellas actuaciones encaminadas a comunicar formalmente al contribuyente de que se están realizando diligencias de investigación.

En este punto es necesario mencionar el caso del Rey Emérito Juan Carlos I. El Rey Emérito regularizó su situación tributaria en dos ocasiones, pero antes ya había sido notificado en otras tres. Antes de la primera regularización realizada el 9 de noviembre del 2020, fue notificado por el Fiscal General en 2 ocasiones, una en junio de 2020 y otra a principios de noviembre del mismo año, donde en ambos casos se le informaba de la apertura de diligencias penales. Por otra parte, la tercera regularización se produjo en diciembre del mismo año, y posteriormente Juan Carlos I regularizó una última vez en febrero de 2021. Atendiendo a la espontaneidad del caso, no debería de aplicarse el levantamiento de pena. Si tenemos en cuenta estos límites a la

espontaneidad, la notificación de inicio de diligencias demuestra la no espontaneidad. Y tras haber regularizado, después de haber recibido varias notificaciones, no se encontraría exento de responsabilidad penal, al no haber actuado conforme a la regularización tributaria.

Por otro lado, cabe preguntarse cuando es el último momento en el que el sujeto puede emitir la regularización. Según la jurisprudencia del TS la regularización se puede realizar "*hasta el mismo día de la notificación*"¹⁸. Este caso tiene cierto desorden temporal, dado que el acusado realizó la cláusula regulatoria el 3 de enero de 1994. Sin embargo, las diligencias penales se iniciaron el 23 de diciembre de 1993, aunque la notificación del inicio de estas diligencias fue el mismo 3 de enero de 1994 produciéndose el mismo día que la regularización. El TS expresó que no podía negarse al presunto reo del benéfico absolutorio, ya que es difícil determinar incluso por horas, que la autoliquidación no fuera anterior a la notificación iniciadora de las diligencias penales.

Con lo cual, existen tres momentos, o también denominados causas de bloqueo, a partir de las cuales el contribuyente deudor no se beneficiaría de los efectos de una excusa absolutoria, estos son:

1. Notificación del inicio de actuaciones por parte de la Administración Tributaria con fines de comprobación o investigación.
2. Interposición de querrela o denuncia contra el sujeto que pretende regularizar.
3. Conocimiento formal de iniciación de diligencias que sean realizadas por el Juez de Instrucción o Ministerio Fiscal.

Esto implica que al estar perfectamente detalladas estas circunstancias, no se permite ninguna duda relativa a cuando no se puede acudir a la regularización tributaria.

Otro hecho diferente, viene relacionado con la prestación de una declaración complementaria a posteriori de los momentos citados expresamente en el artículo 305 CP. Atendiendo a la definición que se da a la regularización, ya que se poner orden o ajustar la situación tributaria del sujeto, pero no es muy coherente con la espontaneidad exigida. Es decir, la simple presentación de una declaración es condición necesaria,

¹⁸ STS de 29 de septiembre de 2000.

pero no suficiente para que una persona regularice su situación con respecto a sus obligaciones fiscales.¹⁹

7. FUNDAMENTACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Tras a analizar donde se encuentra regulada la regularización tributaria y sus requisitos legales, es el momento de estudiar la fundamentación doctrinal de este instrumento legal, con el fin de entender las razones por las que se encuentra dentro del CP y las consecuencias que se derivan de ello. Esta autodenuncia posee dos corrientes doctrinales diferentes que han sido tomadas de la doctrina alemana. Primero se analizará la tesis político-fiscal cuyo objetivo principal es el afloramiento de datos por parte del obligado tributario. La otra tesis sería la jurídico-penal, donde se explica que se realiza la exención de responsabilidad penal cuando no carezca de sentido la pena al no estar en peligro la prevención especial y general.

7.1 TESIS POLÍTICO-FISCAL

Gran parte de la doctrina penal, sostiene que esta tesis político-fiscal tiene por objeto utilizar la autodenuncia como un instrumento económico-financiero para aumentar la recaudación impositiva. Esta exención de pena intenta conseguir la aparición de rentas fiscales que la Administración desconocía y de las cuales se puede llegar a aprovechar. Esto se consigue puesto que el propio contribuyente, de forma voluntaria, regulariza su situación tributaria por medio de la presentación de información que le ha sido oculta o no entregada al Estado, como se venía aceptando en diversos países.

Tomando esta primera idea de la autodenuncia, cabe destacar que esta tesis se aleja del requerimiento expreso de la Ley, de recibir el Estado todos ingresos íntegros que se derivan de los impuestos en su plazo correspondiente.

Desde un punto de vista del Estado, la corriente política fiscal es una de las principales muestras de soberanía estatal con las que suplir las grandes necesidades recaudatorias del intervencionismo público y estado social. Para ello, se exigen grandes volúmenes de recursos necesarios para llevar a cabo tanto las políticas de inversión, la retribución de todo el personal perteneciente al Estado como los planes estratégicos del propio Estado respecto a tiempos futuros.

¹⁹ Fernández Bermejo, D. "Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria". *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, nº 73(1), 2020, pág. 601-641

Por otra parte, la autodenuncia tiene una fuerte conexión con el principio de justicia material, siempre que se obligue a la reparación efectiva del daño causado. En este caso, la reparación cabe pensar que consiste en la devolución de las ventajas económicas obtenidas al no satisfacer correctamente los impuestos, que le llevan hacia la ilegalidad. Con esta reparación efectiva, se entiende que el obligado vuelve al momento anterior, tras recibir un tratamiento similar al que recoge la ley para todos los contribuyentes.

Paralelamente a este restablecimiento de las condiciones de la igualdad y la justicia de la situación del contribuyente, se ve afectada la moralidad impuesta sobre el resto de la sociedad. Dado que el resto de contribuyentes deben de subsanar personalmente esta menor recaudación.

Además, este sistema de autodenuncia permite ser usado como un modelo de incentivo para el resto de defraudadores que regularicen su situación. De esta forma se ven presionados por el miedo a ser sometidos a una inspección, o bien que la conducta del primero que regularice su situación, pueda afectar al resto de deudores y los descubran.

Por último, esta tesis político-fiscal de la regularización tiene otros argumentos adicionales, pero que no tienen su importancia dentro de la jurisprudencia y la doctrina, dentro de las cuales se resalta tomar la autodenuncia como un estímulo. El fin de esta idea, es intentar utilizar la autodenuncia para neutralizar o dejar sin efecto la indiferencia social frente a la norma, para así afectar a la parte moral del deber tributario de todos los contribuyentes. Así se permite continuar con el mantenimiento y la confianza en el sistema, y a su vez el propio sujeto recibe la impunidad a cambio de regularizar su situación tributaria.

En contra de los defensores de esta corriente político-fiscal existen diversas críticas, principalmente se centran en dar importancia a que esta tesis elimina la obligación pública básica cualquier Estado de Derecho de perseguir penalmente todos aquellos delitos que se cometen. Con esta regularización fiscal se rompe el carácter coactivo de las normas y el mandamiento de perseguir el delito. Asimismo, se estaría dañando los principios de cumplimiento del ordenamiento jurídico y la protección de los bienes jurídico-penales, de las que extrae la pena, tras haber realizado esta conducta.

Esta vertiente económica de la autodenuncia, hace que no se valore correctamente la importancia del injusto de estos delitos fiscales, al relajar el carácter criminal de estos comportamientos. Llegando a ser al ser cuestionada en diversas ocasiones por parte de la opinión pública, al ser utilizada este instrumento por diversas

de personalidades cuyos ámbitos de repercusión es relevante, desencadenándose así una pérdida del poder de intimidatorio del Derecho Penal.

Y para finalizar, con las críticas de esta corriente, en el último lugar está el señalamiento de esta autodenuncia como un elemento que permite un indulto anticipado. Se considera indulto anticipado puesto que afecta a un hecho delictivo consumado y agotado, que ha sido realizado durante varios años, incluyendo los años anteriores a la presentación, de los cuales el propio obligado ha obtenido unos beneficios fiscales.

7.2. TESIS JURÍDICO-PENAL

Por otra parte, la doctrina penalista, defendida por Martínez-Buján Pérez²⁰ entre otros, tiende a emitir ciertos planteamientos jurídico-penales que fundamentan la regularización tributaria, sin rechazar el interés político-fiscal de incrementar la recaudación fiscal por parte del Estado. Es decir, esta orientación tiende a armonizar dos ideas, primero la impunidad de la conducta en caso de arrepentimiento o desistimiento y por otra parte la reparación del daño.

Comenzando con el desarrollo de esta corriente teórica, es necesario destacar que este fundamento no se centra tanto en la recaudación derivada de la autodenuncia, sino más en la valoración positiva del propio sujeto al quedar evidenciado tras reconocer haber cometido la infracción. El cumplimiento de la norma permite tener una cierta recompensa, sin atender a que el reconocimiento es posterior. De esta forma, el cumplimiento no se relaciona con el castigo de la conducta previa, puesto que se justifica en torno al merecimiento y necesidad de la pena, al igual que se rigen el desistimiento en la tentativa. Pero, no existe un amplio consenso en cuanto a la resolución de los problemas derivados de relacionar el término autodenuncia con voluntariedad, desistimiento, consumación, etc.

La primera controversia surge tras preguntarse como incluir a la autodenuncia dentro del modelo del Derecho Penal. Los partidarios de la tesis económico-fiscal, contemplan esta exención como un privilegio o algo excepcional dentro de la legislación penal.

Pero dentro de nuestro CP, se pueden encontrar otras conductas post-delictivas las cuales se toman como atenuantes o exenciones de pena. Existen diversos ejemplos

²⁰ MARTÍNEZ BAJÚN PÉREZ, C. "El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria". *Estudios penales y criminológicos*, XVIII, Santiago, 1995, pág. 124 ss.

como pueden ser los artículos 21.4 y 5 CP de la Parte General. Pero también caben añadir otros supuestos dentro del Libro II como son el artículo 218.2 CP relativo al matrimonio ilegal, el artículo 354.2 CP en los supuestos de causar un fuego y evitar que se propague por acción voluntaria y positiva del sujeto o incluso el 454 CP en el supuesto de encubrir al conyugue o persona ligada en situación análoga, hermanos, ascendientes y descendientes.

Al no existir ninguna relación con respecto a los bienes jurídicos a proteger, estos preceptos sirven para examinar que existe un sistema abierto respecto a los comportamientos post-delictivo. Esto implica que no se puede afirmar que la autodenuncia del artículo 305.4 del CP sea una figura excepcional o un cuerpo extraño, como así sustenta la tesis penal. Incluso dentro del mismo título XIV del CP se observan dos situaciones muy similares como son el levantamiento de pena en delitos de fraude de subvenciones del artículo 308.4 en referencia al apartado 6 del mismo artículo, en caso de que se realice el reintegro, y por otra parte estaría el supuesto de regularización en delitos contra la Seguridad Social del artículo 307.3 del CP.

En cambio, existe otro grupo de autores encabezados por Iglesias Rio, los cuales son más partidarios de referirse a la regularización como una norma moderna. Esta norma moderna, en vez ser categorizada con un cuerpo extraño, tiene el objetivo de evitar el castigo a cambio de la reparación del daño. De esta forma se elimina la idea de privilegio asociada a esta figura, y a su vez, se aleja de otros delitos con el mismo elemento del injusto y muy similares en cuanto a su conducta.

7.2.1 FUNDAMENTACIÓN PENAL DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Una vez introducido en que se basa la tesis jurídico-penal, es conveniente centrarse en la fundamentación penal de la cláusula regularizadora. Esta fundamentación penal se basa en el arrepentimiento activo del sujeto en torno a los delitos intentados o en este caso de un posterior desistimiento.

A pesar de existir diferencias lógicas, ambas figuras son idénticas ya que no hay una lesión total del bien jurídico, tras ocurrir el desistimiento, el propio sujeto evita que se produzca el resultado o se repara el daño causado. Incluso ambas instituciones tienen un elemento importante que es muy similar. El desistimiento tiene el fin de evitar del resultado, y algo parecido ocurre con la autodenuncia ya que pretende el restablecimiento del bien jurídico. Con lo cual la impunidad de ambas figuras puede constituir una causa personal de levantamiento de pena.

En cambio, la tesis político-fiscal entiende que no se puede aplicar sin limitaciones el sistema genérico de desistimiento o arrepentimiento de la autodenuncia de las defraudaciones tributarias. En otras palabras, no se puede permitir cualquier desistimiento, puesto que los beneficios obtenidos de la defraudación ya pudieron ser utilizados. Esta diferencia en el tiempo, desde que se consuma, hasta el último día de presentación de la liquidación, hace que la autodenuncia se aleje del momento en el que se deba desarrollar el desistimiento de la tentativa. Es decir, teóricamente no se puede dar el desistimiento, puesto que la diferencia temporal es tan grande entre consumación y presentación, que lo deja sin un sentido lógico.

Esta acción de desistir ante un delito intentado se sitúa en un lugar y momento más próximo al hecho. Al ser más próximo, se entiende que es más inmediato y actual lo cual permite pensar que se evita o impide resultado o el daño. Según esta argumentación, al ser esta conducta ya un delito consumado, se pasa así el límite de la terminación, con lo cual únicamente se cabría analizar en el momento de determinar la pena.

Pero este impedimento relativo al tiempo y al espacio, se puede resolver de diversas formas. Una manera es reconocer diferentes fases de la tentativa, y, por otra parte, la existencia discrepancias en cuanto a la consumación formal y al agotamiento o terminación material. Uniendo ambos aspectos se observa que el desistimiento se encuentra en un estadio o momento donde el injusto se ha realizado completamente, consiguiéndose así una aproximación entre desistimiento y autodenuncia.

Estas figuras no siempre han gozado de homogeneidad dentro de la doctrina en cuanto al alcance y efecto, ni a su determinación en el tiempo. En general, existe más conformidad en cuanto a la precisión de la consumación del tipo, pero en concreto en los delitos fiscales continúa habiendo este debate para concretar su determinación, al no estar aclarado dentro de la propia regulación.

Muchos preceptos colocan a la consumación material en un momento anterior a las actuaciones post-delictivas. Esto permite que se facilite el visualizar desde el punto de vista objetivo, con la reparación posterior del daño provocado, y desde el punto de vista más subjetivo, gracias a la voluntariedad del propio sujeto. Por este motivo, existen preceptos que posibiliten comportamientos post-delictivos, como el artículo 305.4 CP, que conceden la exención de pena en un momento posterior al hecho, incluso de que haya o no una relación con el momento inicial.

7.2.2 CONCRECIÓN DE LA CONSUMACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN

La autodenuncia se puede entender como un desistimiento de un delito materialmente ya consumado o como la reparación del daño ya producido. Ambas fases tienen en común el pensar, que, desde el punto de vista político-criminal, una conducta sea considerada beneficiosa. Es por ello que se encuentra incentivada gracias a la exención de pena, para que de esta forma el propio Estado consiga la aparición de información e ingresos cuya procedencia estaba encubierta y se consienta al contribuyente la vuelta a la legalidad.

Para tener en cuenta tal comportamiento beneficioso, es necesario analizar dos cuestiones. De un lado, es tratar de averiguar cuando es el momento de consumación del delito, para más tarde especificar si la autodenuncia y el desistimiento son figuras similares o iguales, ya que ambas tienen como fin la reparación o evitación del daño, a cambio de obtener la exención de pena.

A la hora de tratar la consumación del tipo, existen dos grupos doctrinales que afirman dos momentos distintos. Una parte de la doctrina sostiene el retrasar el momento de consumación hasta el inicio de actuaciones por parte de la Administración, y la posterior liquidación de la deuda, provocándose así que la pena se suprima antes que la consumación del delito. Otra postura, estaría el considerar el momento de consumación como el inmediatamente posterior a la finalización del plazo para el pago de la obligación tributaria.

7.2.2.1 El retraso de consumación hasta la intervención de la administración

Un grupo de autores considera que, por culpa del retraso de la administración, el delito no se consuma hasta la realización del acto de liquidación. Este es el primer momento en el que la Administración es consciente fehacientemente de que se está excediendo el límite de ciento veinte mil euros, contenido en el tipo penal del artículo artículo 305.1 del CP. Entre sus defensores Pérez Arroyo entiende que la consumación del delito solo se puede manifestar cuando *“la falta de ingreso de una deuda susceptible de ser ejecutada, deba ser exigida por vía de apremio”*²¹. De esta manera, trata de explicar que este delito se consuma si el ingreso fuera de plazo se efectúa después el inicio de actuaciones por parte de la Administración o requerimiento por parte de la misma.

²¹ PÉREZ ROYO F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria* Madrid, 1986.cit 175

Pero también es cierto, que existe un precepto que recoge la aplicación de recargos a las autoliquidaciones y declaraciones presentadas fuera de plazo, sin tener en cuenta que la administración haya iniciado ningún procedimiento. Este artículo es el 27 de la LGT exige unos recargos sobre la cantidad adeudada en un uno por ciento más otro uno por ciento adicional por cada mes de retraso, como ya ha sido mencionado anteriormente.

Este precepto en relación con el artículo 305 CP supone que este pago fuera de plazo se introduce en el iter criminis de forma imperfecta, lo cual nos lleva a observar que se encuentra íntimamente relacionado con el desistimiento de la tentativa.²²

Observando la regulación precedente recogida en la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema tributaria se daba la posibilidad de presentar una declaración complementaria, siempre que la Administración tributaria no se hubiese realizado ninguna actuación. Por parte de un grupo amplio de la doctrina, expresa que esta antigua a regulación permitía una regularización implícita como bien expresa Ferreiro Lapatza: *"la excusa absolutoria del artículo 61-2 LGT incide con carácter general en la punibilidad de los delitos fiscales, pues al declarar como retraso no punible todo aquel pago fuera de plazo que tenga lugar sin requerimiento previo de la Administración impide la aplicación de las penas previstas para los delitos fiscales en el CP, cuando el pago, repetimos, aún con retraso, se produce antes de cualquier intervención administrativa, intervención a la que habrán de asimilarse las actuaciones judiciales cuando el procedimiento no se inicie a instancias de la Inspección"*²³.

No obstante, un grupo de autores, entre los cuales se encuentra Iglesias Rio, entienden que la consumación se sitúa ya antes de la intervención administrativa. Sucede puesto que el sujeto se puede beneficiar de la exención de pena, con independencia de que el sujeto regularice su situación de forma voluntaria y espontáneamente. Esto quiere decir que el hecho imponible se cumple incluso en un momento previo a la presentación o autoliquidación, al poseer únicamente un carácter declarativo.

²² PÉREZ ROYO F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria* Madrid, 1986. Y del mismo autor *El delito fiscal y la regularización tributaria de la Disposición Adicional 13 de la Ley del IRPF*, Impuestos, I, 1994, pág. 349 ss.

²³ FERREIRO LAPATZA, J.J. *La aplicación de la Disposición Adicional 13 de la Ley del IRPF (Deuda pública especial) a los supuestos de delito fiscal*, Impuestos II, 1992 cit. 429.

7.2.2.2 La consumación al momento de finalización del plazo ordinario

En segundo lugar, otro sector de la doctrina donde se encuentra Iglesias Rio, se reúne en torno a la idea de que existe una exigencia de emitir una liquidación previa administrativa para determinar la consumación del delito fiscal.

Esto resulta un tanto complejo puesto que, para comenzar con este estudio doctrinal, hay que atender a la tipología de diferentes tipos de impuestos, dependiendo del momento en el que se liquidan.

En primer lugar, están los impuestos de carácter instantáneo, los cuales exigen que la liquidación de los mismos se presente antes de los treinta hábiles o seis meses después de producirse el hecho imponible, y en caso de no presentación o presentación errónea, se estaría consumando una infracción. Dentro de estos impuestos instantáneos, se encuentran el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En segundo lugar, se recogen los impuestos de carácter periódico, como son el impuesto sobre el Valor Añadido o el impuesto sobre las Personas Físicas o el de Sociedades, los cuales deben declarar y liquidar con cierta periodicidad cada año, semestre o trimestre según corresponda. En todos estos casos, el nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando se realiza el hecho imponible descrito en la ley, sin necesidad de realizar un acto administrativo para el caso, salvo que únicamente sea realice con la finalidad de determinar con exactitud la cuantía. De esta forma, se establece este acto administrativo en el plazo que exige la gestión del tributo. En caso de no ser necesaria la presentación de la liquidación, el delito se consuma con el vencimiento del último día establecido dentro del plazo para presentar voluntariamente esta liquidación. Y en caso de presentar una declaración falseada, el delito se consuma cuando se presenta esta que adolece de falsedad.

Tras analizar los dos tipos de impuestos, pueden surgir dudas acerca de la continuidad o no de los delitos contra la Hacienda Pública. Según la jurisprudencia del TS: *“recordar reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública,(...) para determinar la cuantía se estará a todo lo que defrauda en cada periodo impositivo , en la que se expresa que el motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos periodos impositivos, con la base del principio de estanqueidad impositiva (...) y ello por razón de (.....) la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados(.....)*

*condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos”.*²⁴

En los supuestos en los cuales la liquidación la realiza la administración, la obligación de pago no surge hasta el momento en el cual la propia Administración Pública notifica la liquidación del impuesto al contribuyente. Esto implica que el delito no se consuma hasta la finalización del periodo de pago marcado en la notificación de la administración.

Una vez analizado ambos tipos impositivos en relación con la consumación y su posible continuación, se observa que la mayoría de la normativa específica delimita el plazo ordinario para cumplir los deberes fiscales correspondientes a cada impuesto. Con lo cual, al pasarse este plazo, se entiende que se consuma el delito por el que se provoca el perjuicio a la Hacienda Pública. A partir de este momento, la Administración tiene la posibilidad de activar todos aquellos procedimientos necesarios para exigir y obtener el pago de la deuda, que se recogen en el ordenamiento.

7.2.3 EL DESISTIMIENTO EN EL DELITO INTENTADO Y LA AUTODENUNCIA - LA IMPUNIDAD EN CASO DE DESISTIMIENTO.

Tras tratar de determinar cuándo es el momento a partir del cuál puede operar la regularización. Se propone interpretar que la autodenuncia y el pago pueden entenderse como una forma de desistimiento. La impunidad derivada del desistimiento ha sido siempre un tema de discusión teórica, sobre el que no se ha llegado a un acuerdo.

En la primera mitad del siglo XIX, surge la teoría del Derecho, de la que se toma idea de que la vuelta al derecho acaba provocando la impunidad del desistimiento, eliminándose esta antijuridicidad de la voluntad.

Posteriormente, aparece la teoría de la unidad, a cuál entiende que el desistimiento y la tentativa no son independientes entre sí, puesto que el hecho de desistir de un delito intentado es prueba de la propia tentativa nunca llegó a producirse o es neutralizada retroactivamente. Es decir, se observa el comportamiento delictivo en su conjunto, pero se tiene en cuenta todos los aspectos relevantes anteriores, actuales y futuros al comportamiento. Esto provoca que no solo tenga su importancia en el

²⁴ STS, 29 de mayo de 2009.

momento de imposición de la pena, sino también cuando se llega a explicar teóricamente la impunidad de esta conducta que en un primer momento era delictiva.

Por otra parte, se encuentra la teoría político-criminal del puente de plata, a pesar de que hoy día esté casi abandonada, explica que el propio ordenamiento utiliza al propio autor para conseguir el objetivo de proteger el bien jurídico. El ordenamiento incentiva al autor para que renuncie a la consumación delictiva, y bien evite que se dé el resultado típico o que lo repare, sugiriéndole así una salida digna gracias a la exención de pena.

Otros puntos de vistas, serían la teoría de la gracia judicial y la teoría de los premios y las recompensas, las cuales mantienen el concepto subjetivo de la voluntariedad. Estas corrientes conceden la impunidad a aquellas conductas valiosas desde el punto de vista social o como reconocimiento de esa vuelta a la legalidad. Los puntos que aquí se tienen en consideración son la menor peligrosidad del sujeto, unido a una disminución de la intensidad de la intencionalidad criminal, que se traducen en un comportamiento apreciable tras haber eliminado el daño derivado de la infracción. Este hecho disminuye el reproche de culpabilidad y provoca un menor valor del injusto, ya que falta el perjuicio derivado del resultado. En resumen, la impunidad se fundamenta en la no necesidad de castigo, sin que haya una reducción de los objetivos que intenta la pena.

Aplicando estos planteamientos a la autodenuncia, algunos autores interpretan que la rectificación voluntaria de datos y la reparación del daño por el pago de la deuda subsanan la culpabilidad o suprimen algún aspecto de esta. Como consecuencia de esto, se produce una reducción del reproche que, incluso desde la visión preventivo-general, no se elimina del todo la obligación o necesidad de determinación de la pena, resultando más beneficiosa la renuncia de esta.

Sin embargo, un sector doctrinal critica esta postura puesto entiende que no se puede eliminar la culpabilidad del defraudador. Por una parte, el desistimiento se trata cuando se realiza el hecho y no un momento posterior, y al haber sido perfeccionando el delito, se necesitaría integrar como comportamiento analizado de forma conjunta. Y por otra parte, esta pena puede analizarse en función de las condiciones objetivas del hecho y subjetivas del propio autor, junto al esfuerzo de compensar la actuación delictiva, para valorar si merece o no esta impunidad.

En este punto, la autodenuncia y el desistimiento pueden estar relacionados ambos a la hora de analizarse dentro de la teoría del desistimiento con el fin de excluir la culpabilidad al ser los mismos principios. Puesto que este desistimiento impune

requiere un esfuerzo superior a la simple evitación de la consumación, ya que se requiere un esfuerzo serio para que no se dé la consumación. El problema es la diferencia temporal que existe entre ambos elementos.

7.3 LA IMPUNIDAD DE LA AUTODENUNCIA SEGÚN LOS FINES DE LA PENA.

Según los planteamientos jurídico-penales mencionados anteriormente, la autodenuncia que se encuentra recogida en el artículo 305.4 CP, tiene dos objetivos preventivos respecto a la pena y de otro en torno a la reparación del daño causado. Es decir, la renuncia de pena solo se permite en caso de haber accedido a la autodenuncia, entendida como la rectificación de datos falseado u omitidos y el pago íntegro que cumpla con la deuda impositiva, desarrollando un papel equiparable a la pena, con la finalidad de cumplir con los requisitos preventivos especiales y generales. De esta forma se le otorga el beneficio de la exención de pena a aquel que presenta la autodenuncia con el propósito de neutralizar el juicio ético del comportamiento de defraudar, y consolidar la norma.

Analizando la autodenuncia conforme a la corriente penalista, se facilita esta eliminación de pena entre el propio artículo de la regularización tributaria y el artículo 305.1 que recoge defraudación tributaria. De estos preceptos lo lógico que cabe de esperar, es que un sujeto presente la autodenuncia cuando se sienta amenazado tras haber realizado un comportamiento descrito en el primer apartado. Pero que aun así no es posible que no se hayan producido las causas de bloqueo y que obtenga la impunidad gracias a la excusa absolutoria.

De esa forma, se intentan aplacar las críticas en contra de la autodenuncia. La promesa de libertad de pena por parte del Estado, estimula negativamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que el levantamiento de pena se produce una vez que el delito está terminado y consumado, disminuyendo de forma paralela la función preventiva general del supuesto de defraudación tributaria. Esta pérdida de prevención de la defraudación, corrobora el desvalor social del defraudador tras haber menospreciado el deber de respeto al Derecho, lo que lleva a ciertos autores a considerar que esta impunidad es un premio excesivamente generoso por esa infidelidad normativa.²⁵

²⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., MERINO JARA, I., *El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, (1994) pág. 667 ss.

No obstante, este incentivo de acudir a la legalidad a cambio de la impunidad puede provocar un círculo vicioso entre el deber de presentación y la obligación de satisfacer una deuda. Este círculo vicioso junto a la dificultad de persecución y el poco esclarecimiento de estos delitos, provoca un freno en la tendencia a presentar la autodenuncia por parte de los defraudadores, lo cual acaba reflejando que se exija la protección de este bien jurídico.

Esta incoherencia, provoca que sea necesaria una respuesta político-criminal, provocando la necesidad de equilibrar entre un aumento de la recaudación actual y futura, y evitar un perjuicio grave sobre el principio de justicia y la obligación de seguimiento legal, como bases de cualquier Estado democrático de Derecho.

A finales del siglo XX, han tenido gran importancia las corrientes doctrinales que prescindían de la pena, íntimamente relacionados con los principios de merecimiento y necesidad de pena. Esta doctrina tenía la idea de evitar la pena cuando no tenga un objetivo en concreto. Es decir, en aquellos supuestos donde este injusto se encuentre examinado o que existan otras medidas alternativas, menos lesivas y más eficaces, que consigan el mismo fin.

Esta creciente humanización ha intentado graduar la imposición de penas, al ver conveniente el potenciar otros sustitutivos. Dentro de estos posibles sustitutivos están la activación de comportamientos de arrepentimiento o la atribución del legislador sobre el objetivo de no agravar las situaciones del contribuyente, ni obstaculizar su propia vuelta a la normalidad, sin llegar a la eliminación de las penas cuando no sea necesario para controlar este problema tributario. Pero en este punto relativo a las exigencias, ya entran en conflicto el Derecho Penal tributario, cuyos principios estructurales son la obtención de ingresos fiscales o de oportunidad, y el Derecho Penal general que se tiende a agrupar más en el ideal de deber ser y la justicia, o en su caso la anulación del injusto.

7.3.1 EL CUMPLIMIENTO DE FINES PREVENTIVOS-ESPECIALES

Como ya se ha visto anteriormente, un autor de un delito puede obtener la impunidad si este desiste del comportamiento en los casos de tentativa, al igual que se debe de valorar la conducta encomendable de la autodenuncia. Pero a su vez, este mismo sujeto puede analizar con calma si recurrir a la excusa absolutoria, mientras que se está beneficiando de los recursos obtenidos ilícitamente, los cuales se verá obligado a devolver si acude a la autodenuncia. Del mismo modo, puede tener otro incentivo más, ya que el propio delincuente obtiene una tranquilidad de conciencia derivada de la

reparación del daño y su vuelta a la legalidad, y una previsión favorable para el futuro al haber cierta predisposición voluntaria.

Así mismo, el sujeto al iniciar el procedimiento por el que presenta la autodenuncia, demuestra que este no es tan peligroso. Tampoco muestra tanta intencionalidad criminal que hubiese requerido para producir tal perjuicio, o muestra que ha renunciado esa posición, habiendo una compensación entre las distintas intensidades delictivas²⁶.

Sin embargo, la presunción de no reincidencia en el futuro no es absoluta. Puede pensarse que la regularización no sea lo suficientemente óptima, como para conseguir la resocialización del sujeto, ni garantizar que las medidas preventivas surtan efectos frente al conjunto de contribuyentes. El propio juez debe de tener la seguridad científica de conseguir el objetivo justo, como se manifiestan De Vicente e Iglesias Río²⁷.

No obstante, no se puede comprobar este arrepentimiento subjetivo, pero si se debe de contemplar sí esta autodenuncia ha servido para aclarar la situación antecedente. Pudiéndose así reconocer que se impide la incidencia y se logra así la reinserción dentro de la sociedad.

Por su parte, este planteamiento recibe ciertas críticas, derivadas de la desconfianza de pensar que esta regularización responde a un arrepentimiento cierto y evidente. Puesto que entienden que la regularización se realiza como respuesta al miedo provocado por la posibilidad de que se descubra. De esta manera, no se incide así en el diagnóstico positivo que se extrae del desistimiento. Con lo cual, la idea principal es comprender la complejidad de afirmar que las necesidades preventivas-especiales se cumplen.

7.3.2 EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES PREVENTIVO-GENERALES

Una vez estudiada la relación entre la autorregularización y las medidas preventivas especiales, falta en último lugar tratar los fines preventivos generales de la autorregularización.

A la hora de razonar una pena en el Derecho Penal desde el punto de vista preventivo general, es necesario tener en cuenta la finalidad fundamental de protección de los bienes jurídicos de aquellos daños que según la ley no se pueden permitir. El

²⁶ DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Delitos contra la Seguridad Social*, Barcelona, 1991.

²⁷ IGLESIAS RÍO, M. Á.. *La regularización fiscal en el delito de Defraudación tributaria (un análisis de la "autodenuncia" art 305.4 CP)*. Valencia: Tiran lo blanch. 2003.

Derecho Penal aporta así la neutralización de este injusto a la vez que mantiene el orden social y la paz jurídica.

Desde el punto de vista preventivo-general positivo, todas las actuaciones realizadas por el sujeto tras acudir a la regularización, permiten mejorar su imagen reflejada tras cometer el delito y favorecen a la paz jurídica, que se había visto alterada por tal comisión. En otras palabras, la anulación del desvalor de la conducta y su resultado, aseguran el Derecho y restituyen la vigencia de norma hasta tal punto de suprimir la pena.

De otro modo, examinando desde la óptica preventivo-general negativa, se obtiene la finalidad intimidatoria frente a otros defraudadores. Ya que si alguien, distinto del sujeto es investigado o bien no satisface las deudas tributarias, se le impondrá la pena recogida en el artículo 305.1 CP. Dando lugar, a la posibilidad de quien recurra a tal institución puede acudir a ella únicamente por miedo a la pena.

Por otro lado, existe un grupo de la doctrina que entiende que el Derecho Penal debe de servir como estímulo de conductas ético-sociales ejemplares. Pero estas conductas no pueden adoptar las ideas fiscales y a la vez quedar satisfechas todas sus finalidades al haber un acuerdo entre el delincuente y la Hacienda Pública, que resulta ser una compensación de daños y perjuicios. No obstante, el propio Derecho Penal por su naturaleza de derecho imperativo e indisponible sitúa en un plano superior al Estado. El Estado hace uso de esta superioridad sobre el particular, para obtener una función preventiva que va más allá de un mero acuerdo, ya que no solo entran en conflicto los intereses del Estado y el contribuyente, sino otros más importante como es el respeto de la norma, como función preventiva enfocada al futuro.

La satisfacción de la deuda tributaria solo se orienta al pasado con el fin de reparar el perjuicio ya causado, lo cual no contribuye a que se fortalezca la vigencia de la norma y se pone en duda la justificación de exención de pena. Pero simplemente con el hecho exigir el pago, se reafirma la validez intimidatoria de la ley.

En cambio, algunos contribuyentes consideran, en cierto modo, beneficioso que el castigo penal de la defraudación no sea equiparable al resto de delincuentes. Esto ocurre ya que los defraudadores siempre tienen la posibilidad de regularizar su situación, que puede ser visto como una oportunidad para nuevos defraudadores. Por consiguiente, se puede provocar la pérdida de confianza social en el Derecho Penal tributario y que no sean eficaces las medidas preventivas respecto al resto de ciudadanos, provocando una percepción de que no todos pagan los impuestos o que no son tratados justamente.

8. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Este tipo de regularización tributaria especial es una figura similar a la cláusula de regularización que se analiza en este trabajo, pero con ciertos matices. Esta nueva regularización tributaria se incluía en el ordenamiento a través del Real Decreto-Ley 12/2012, como nuevo método por el que permitía que los contribuyentes deudores presentasen datos no declarados en periodos impositivos anteriores. Esta medida fue tomada por el ejecutivo, ante la necesidad del Estado de recaudar más fondos, como ocurrió en otros tantos Estados de la OCDE en la misma época, ya que todos se encontraban con las mismas necesidades. Frente a este Real Decreto-Ley, 105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso de los Diputados emitió el recurso de inconstitucionalidad 3856-2012, que fue resuelto por el TC en la sentencia de 8 de junio de 2017, en el que se declaraba unánimemente la inconstitucionalidad del mismo. Esta nueva regularización, o también conocida como amnistía fiscal permitía sustituir a los impuestos que gravan la renta por el pago prestación única del diez por ciento del valor de los bienes y derechos declarados, con exclusión de intereses, sanciones y recargos, por lo que fue denominado como declaración tributaria especial.

En la Exposición de motivos del propio Decreto Ley, el propio ejecutivo expresaba que *“se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas”* y sustentaba tal amnistía fiscal en la posibilidad de exención penal del artículo 305.4 CP.

Por su parte el TC declaró la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 1ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, donde se recoge la regularización fiscal especial al existir una reserva de ley, y por afectar al sentido constitucional del artículo 31.1 CE. En cuanto a la existencia de Reserva de Ley, esta se encuentra en el artículo 31.3 de la CE, siempre que se afecte a prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. Pero esta disposición se emitió mediante la figura de Real Decreto-Ley. El Decreto-Ley es instrumento excepcional que el Gobierno puede emitir cuando concurra el presupuesto habilitante de extraordinario urgencia y siempre que no se afecte al Título I de la Constitución, como se recoge en el artículo 86.1 CE. Con lo cual, se declara la inconstitucionalidad, por la forma ya que se incluye una regularización tributaria especial, que afecta al artículo 31 de la Constitución en el cual se establece una Reserva de ley, y la forma utilizada debe justificarse por extraordinaria urgencia, y sin que afecte a los artículos del 10 al 55, pero en este caso el Tribunal Constitucional entiende que se afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1.

De esta forma, el Tribunal opina que *“legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular”*²⁸.

Con lo cual si se entiende que el artículo 305.4 de CP su fin único es obtener una recaudación imprescindible, el Tribunal Constitucional le daría el mismo carácter desfavorable, ya que se daría un tratamiento más favorable al contribuyente deudor. Con ello se quebraría el principio de justicia, que no se podría sustentar con ninguna una causa suficiente para justificar tal lesión.

Pero el Tribunal Constitucional declara que excusa absoluta por regularización no es equiparable a la declaración tributaria especial. La primera solo supone un hecho impeditivo de aplicación de sanciones administrativas y penales. En cambio, la segunda trata de fragmentar el deber de contribuir, ya que reduce el tipo de gravamen al diez por ciento y elimina cualquier aplicación de intereses y recargos²⁹, al igual que se excluye la *“propia responsabilidad tributaria generada y pendiente de cumplimiento”*³⁰. Pero desde la vista penal, ambas instituciones parten de una misma situación jurídica donde el sujeto tiene que regularizar su situación fiscal, la cual ya había ocultado a Hacienda. Pero actúa realizando el reconocimiento y pago antes de que sean detectadas por las autoridades competentes o que se interponga querrela o denuncia.

Conclusiones

Una vez estudiado la regularización tributaria conforme a la introducción se pueden exponer a continuación, una serie de conclusiones relativas al trabajo.

En primer lugar, se trata el debate sobre la naturaleza jurídica de la cláusula. La corriente seguida por la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia es tratar a la

²⁸ STC de 8 de junio de 2017 (FJ.5)

²⁹ Entienden que esta eliminación provoca una quiebra del deber de contribuir, entre otros MAJÓN-CABEZA OLMEDA. A. “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal.” *Teoría y derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pág. 211-229; ESPIGADO GUEDES “Amnistía fiscal: a propósito de la regularización tributaria como excusa absoluta en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017” *Diario La Ley*, nº 9030 ,2017

³⁰ STC de 8 de junio de 2017 (FJ.5.d)

regularización como levantamiento de pena. Se contempla de esta forma puesto que, pese a no eliminarse la antijuridicidad del hecho, se debe perdonar el comportamiento post-delictivo. Y justo por ser un comportamiento post-delictivo positivo, consistente en la reparación del daño producido, se considera que su naturaleza como levantamiento de pena y no como una excusa absolutoria, al existir una diferencia temporal.

Con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social se introducen explícitamente dos requisitos relevantes que condicionan la eficacia de regularización tributaria. Con esta nueva redacción del legislador recoge de forma expresa las exigencias de completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Gracias a esto, se insisten en estos criterios objetivos dentro del Código Penal que no permite otros elementos, aunque ya se tenían en cuenta por la jurisprudencia.

La característica para delimitar cuando se inicia el periodo en el que inicia la regularización, debe de ser la finalización del plazo formal de presentación de liquidación de un impuesto. En otras palabras, el delito de defraudación fiscal se consuma con la finalización del plazo de presentación formal de la liquidación de un impuesto, siempre que se excedan la cantidad del artículo 305.1 CP. Esto tiene sus problemas al haber impuestos instantáneos y periódicos, pero así se exige en la ley. Por otra parte, no parece muy coherente hacer responsable a la Administración cuando se consuma o no un delito, como enuncia la teoría de consumación por retraso de la Administración. Debido a que la producción del daño no puede relacionarse con la actividad o inactividad de la Administración. La producción del daño se debe de entender realizada cuando no se cumple con el deber de contribuir al sostenimiento del sector público.

Respecto a la autodenuncia que se produce en la regularización y el desistimiento, se explica que son figuras casi equiparables. La única diferenciación es el factor temporal, al igual que ocurre a la hora de analizar la naturaleza jurídica de la cláusula. Es decir, tanto la autodenuncia y el desistimiento tienen como finalidad proteger el bien jurídico, mediante la realización de un comportamiento positivo. Pero estas figuras se producen en dos momentos distintos respecto a la consumación del delito, originándose una discrepancia importante al comparar estos dos casos.

Analizando el interés de regularización tributario respecto a los fines preventivos especiales, sirve como salida a una persona que ha cometido un delito, tras posteriormente reparar el daño causado. Pero también es verdad, que esta posibilidad de regularizar puede ser utilizada como una estrategia calculada tras haber intentado

eludir ciertos impuestos o esconder datos para no pagar lo que debe. Unido a que tras acudir a la regularización no se garantiza, mediante criterios objetivos, la no reincidencia que debería ser tenida en cuenta por el tribunal.

Por otra parte, se debe hacer tratar con los fines preventivos generales. Para tener una visión más amplia se reflexionada teniendo en cuenta la amnistía fiscal y la atenuación del artículo 305.6 CP tras haber realizado el pago y reconocido los hechos judicialmente tras 2 meses de la citación judicial. Se observa que esta cláusula regulatoria es acertada y por sí sola justa. Pero al tener en cuenta otras disposiciones y circunstancias, la regularización pierde todo el valor y fuerza que debe representar dentro del ordenamiento. Por una parte, se puede considerar como una pérdida de respeto por la ley, al haber varias soluciones ante un quebrantamiento de un deber constitucional, donde la regularización sería la opción más ajustada a la neutralización del injusto. Si se tiene en consideración otras figuras como el atenuante del artículo 305.6, se le permite al contribuyente defraudador reducir la pena privativa de libertad, pagando un dinero que la Hacienda ya ha demostrado que ha defraudado, favoreciendo mucho a que otros posibles defraudadores comentan los mismos actos. Puesto que se pierde la fuerza intimidatoria, incluso en el momento de ser descubierto defraudando puede reducir la pena en uno o dos grados. Esto, junto a la posibilidad de reducir el pago de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 que exigía hasta el diez por ciento con el fin de aflorar datos escondidos, supone un mayor incentivo a defraudar, un sentimiento de pérdida por los comportamientos ejemplares, y pone al resto de la población en una situación perjudicial con respecto a los defraudadores, llegando a verse atraídos a defraudar ellos también.

La regularización, desde la óptica penal es acertada, ya que permite retrotraer una situación tributaria que, tras estar dañado el bien jurídico, permite la reparación del daño a este bien jurídico, y aparte la posibilidad de restaurar la legalidad tributaria de este sujeto. Al igual, pone en la misma situación al defraudador y a los contribuyentes puntuales, al exigir la misma cuota, más un tipo de interés y recargos por retardo del pago.

En cambio, al analizar un poco en detalle el precepto, existe cierta relación de la base administrativa y tributaria, lo cual hace dudar si este tiene por objeto la reparación del daño causado o simplemente la recaudación. La redacción de este artículo es muy similar a la del artículo 252 de la LGT, sin encontrar ninguna diferencia respecto a los requisitos legales de pago, reconocimiento y las cláusulas de bloqueo. Es más, respecto al pago, se exige la deuda tributaria, que no es solo la cuota tributaria como se podría considerar la reparación del daño, aparte se exigen unos recargos e intereses

administrativos, sin tener ninguna relación con el Derecho Penal. Únicamente podría diferenciarse de la regularización administrativa, en que esta parte se exigen unas sanciones por no cumplir con las normas administrativas. Por otra parte, la regularización se debe de realizar ante la administración, cuando esta figura pertenece al Derecho Penal, lo más lógico sería realizarla ante un órgano jurisdiccional penal, aunque no estén tan especializados como la Administración Tributaria.

Como cuestión final, y por estar íntimamente relacionada con la base administrativa y tributaria del precepto, es necesario hacer referencia la diferencia de criterios para la prescripción entre el Derecho Penal y el Derecho administrativo respecto a este respecto. Esto provoca una situación incoherente en el que un ente sin capacidad para reclamar un derecho, puede reclamarlo ante una jurisdicción que es competente. A la vez que existe una ruptura de criterios para un mismo caso, puesto que este comportamiento puede ser tenido en cuenta por dos ramas del derecho diferentes, que lo examinan con distinta gravedad y naturaleza.

Bibliografía:

- Alonso Gallo, J. "El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012". *Actualidad Jurídica* nº 34 (2013), pág.15-38
- Calvo Vérguez, J." El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT". *Quincena fiscal*,11, 2016, pág. 21-86.
- Choclán Montalvo J.A. "Regularización tributaria" *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. J.M. Bosch Editor. 2016
- De la Mata Barranco, N. J. "El delito fiscal del art. 305 cp después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas." *Revista General de Derecho Penal*, nº 26 ,2016.
- De Vicente Martínez, R. *Delitos contra la Seguridad Social*, Barcelona, 1991
- Espigado Guedes "Amnistía fiscal: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017" *Diario La Ley*, nº 9030 ,2017
- Faraldo Cabana, P. *Las causas de levantamiento de la pena*. Ed Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- Fernández Bermejo, D. "Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria". *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, nº 73(1), 2020, pág. 601-641
- Ferreiro Lapatza, J.J. *La aplicación de la Disposición Adicional 13 de la Ley del IRPF (Deuda pública especial) a los supuestos de delito fiscal*, Impuestos II, 1992, pág. 429 ss.
- Fiscalía general del Estado- *Circular n.º 2/2009, de 4 de mayo*, sobre interpretación del término regularizar, en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 art. 305 y 3 del art. 307 del C.P.
- Fiscalía general del Estado- *Consulta nº4/1997, de 19 de febrero*, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.

- Iglesias Río, M. Á.. *La regularización fiscal en el delito de Defraudación tributaria (un análisis de la "autodenuncia" art 305.4 CP)*. Tiran lo blanch, Valencia. 2003.
- Majón-Cabeza Olmeda. A. "Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal." *Teoría y derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pág. 211-229.
- Martínez Bajún Pérez, C. "El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria," *Estudios penales y criminológicos*, XVIII, Santiago, 1995, pág. 124 ss.
- Palao Taboada, C. "Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal (A propósito de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio)". *Revista de Contabilidad y Tributación*., 453, 2020, pág 5-38.
- Pérez Royo F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*" Madrid, 1986.
 - "El delito fiscal y la regularización tributaria de la Disposición Adicional 13 de la Ley del IRPF, Impuestos, I, 1994, pág. 349 ss.
- Rodríguez Ramos, L. "La prescripción de las infracciones tributarias delictivas". *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 518 2002.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez. P. *La exención de responsabilidad Penal por regularización tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra). 2002
- Serrano González De Murillo, J.L Merino Jara, I., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal." *Diario la Ley*, 8052, (2013)
- Serrano González De Murillo, J.L., Merino Jara, I., "El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria." *Civitas Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1994, pág. 667 ss.
- Simón Acosta, E. *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág 24.

JURISPRUDENCIA

Tribunal Constitucional:

- Tribunal Constitucional, Sentencia 18/1991 de 8 de junio de 1991
- Tribunal Constitucional, Sentencia 73/2017 de 8 de junio de 2017.

Tribunal Supremo:

- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 29 de septiembre de 2000
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 5 de diciembre de 2002
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 30 de mayo de 2003.
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 30 de abril de 2003.
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 1 de febrero de 2006
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 6 de octubre de 2006
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 29 de mayo de 2009.
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 30 de abril de 2012.
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 11 de marzo de 2014.
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 3ª de 29 de mayo de 2018.
- Tribunal Supremo, Sentencia Sala 2ª de 26 de septiembre de 2018.

Audiencia Provincial

- Audiencia Provincial de Huelva, sección 3ª, Sentencia de 21 de mayo de 2015
- Audiencia Provincial de Madrid, sección 16ª, Sentencia de 12 de junio de 2015
- Audiencia Provincial de Zaragoza, sección 3ª, Sentencia de 24 de octubre de 2017