

Nº 10
Segundo trimestre
2017

Gabilex

**REVISTA DEL GABINETE
JURÍDICO DE
CASTILLA-LA MANCHA**



© Junta de Comunidades de Castilla La Mancha

**REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO
DE CASTILLA-LA MANCHA**

Número 10. Junio 2017

Revista incluida en Latindex, Dialnet, MIAR

Solicitada inclusión en SHERPA/ROMEO y DULCINEA

Disponible en SMARTECA y VLEX

Editado por Vicepresidencia

D.L. TO 862-2014

ISSN 2386-8104

revistagabinetejuridico@jccm.es

Revista Gablex no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen ni con los eventuales errores u omisiones.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.

DIRECCIÓN

D^a Araceli Muñoz de Pedro

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

CONSEJO DE REDACCIÓN

D^a Belén López Donaire

Letrada Coordinadora del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

D. Roberto Mayor Gómez

Letrado-Director de los Servicios Jurídicos de las Cortes de Castilla-La Mancha.

D. David Larios Risco

Asesor jurídico de la Organización Médica Colegial de España.

Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en excedencia

D. Jaime Pintos Santiago

Cuerpo Superior Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha



COMITÉ CIENTÍFICO

D. Salvador Jiménez Ibáñez

Ex Letrado Jefe del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

Ex Consejero del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha

D. José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha

D. Isaac Martín Delgado

Profesor Dr. Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha. Director del Centro de Estudios Europeos "*Luis Ortega Alvarez*"

CONSEJO EVALUADOR EXTERNO

D. José Ramón Chaves García

Magistrado de lo contencioso-administrativo en Tribunal Superior de Justicia de Asturias

D^a. Concepción Campos Acuña

Directivo. Público Profesional. Secretaria de Gobierno Local Ayuntamiento de Vigo

D. Jordi Gimeno Bevia

Profesor Dr. Derecho Procesal la Universidad de Castilla-La Mancha. Director Académico de Internacionalización UCLM

D. Jorge Fondevila Antolín

Jefe Asesoría Jurídica. Consejería de Presidencia y
Justicia. Gobierno de Cantabria. Cuerpo de Letrados.



SUMARIO

EDITORIAL.....9
El Consejo de Redacción

ARTÍCULOS DOCTRINALES

SECCIÓN NACIONAL

“PUBLICIDAD ACTIVA Y GOBIERNO ABIERTO. SU REGULACION POR LA LEY 4/2016, DE 15 DE DICIEMBRE, DE TRANSPARENCIA Y BUEN GOBIERNO DE CASTILLA-LA MANCHA”
Dª Gema Mª Ortega Expósito..... 15

“LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS: FRANCISCO SUÁREZ Y LOS LÍMITES DEL SILOGISMO”
D. José Ignacio Herce Maza.....78

“LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA”
Dª Mónica de la Cuerda Martín.....154

“EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR FRANCÉS: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PRINCIPIO DE SEPARACIÓN DE PODERES Y PERSPECTIVA ACTUAL”
D. Carlos Mª Rodríguez Sánchez.....242

SECCIÓN INTERNACIONAL

“NUEVOS PERFILES DE LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO Y DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS EN EL DERECHO ARGENTINO”
D. Cristian Ricardo A. Piris.....276

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Nº 75/2016 DE 10 DE FEBRERO Y EL VALOR DE LA PRUEBA DE ADN D ^a Alicia Chaves Mora.....	344
COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA Nº 10, DE 31 DE ENERO DE 2017 D. Juan José González Pérez.....	360
BASES DE PUBLICACIÓN	378



" LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA "

D^a. Mónica de la Cuerda Martín

Graduado en Derecho – UCLM

Trabajo de Fin de Grado, Julio de 2015

Dirigido por el Prof. Dr. Eduardo Demetrio Crespo

RESUMEN

En primer lugar se hace preciso mencionar que en éste ámbito de la regularización tributaria entran en interconexión, de forma clara, dos de las ramas del derecho con más transcendencia, como son el derecho administrativo-tributario y el derecho penal, pues las también denominadas comúnmente amnistías fiscales, son otorgadas en la primera de las ramas, pero surten efectos en la segunda.

Es de destacar que debemos entender a la cláusula objeto de análisis como una excusa absolutoria de levantamiento de la pena, lo que nos lleva a considerar que una actividad delictiva como es el fraude fiscal no sea objeto de reproche penal en virtud de la realización una conducta post-delictiva consistente, en la declaración a la Administración Pública de los datos previamente falseados u omitidos, y en el abono de la

deuda tributaria. No obstante, dicha conducta post-delictiva debe de tener lugar antes de que concurra alguna de las causas de bloqueo, pues éstas son básicamente límites temporales que impiden la ineficacia de la regularización.

Ello viene a poner de manifiesto la prácticamente ausencia de motivos de política criminal, en general, en la regulación jurídica del delito fiscal, y en particular en la cláusula de regularización tributaria, pues éstos han vencido a favor de motivos de política tributaria manifestados en el afán recaudatorio del Erario Público, cuestión que es puesta de manifiesto en el RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

ABSTRACT

First of all it is necessary to note that in this context of tax regulation, two branches of law of greater significance such as administrative-tax law and criminal law, and also referred to as commonly fiscal amnesty are clearly interconnected and, are issued in the first branch, but takes effect in the second one.

It should be noted that we understand the term object to analysis not as a non guilty verdict for the removal of punishment; this means a criminal misconduct, such as tax fraud, might not be subject to criminal punishment in those cases where the tax payer reports falsified information or information which has not been included and proceeds payment of tax liability. However, this criminal offence would have to be committed before any of the causes of blockage foreseen in art. 305.4 CP, well these are time limits that prevents the inefficiency of tax adjustment.



This comes to reveal the virtual absence of criminal policy motives, altogether, in the legal regulation of tax fraud, particularly in tax adjustment term, as this has expired in favour of tax policy purposes manifested in the collection zeal of public funds, issue which is shown in RDL 12/2012 (royal decree law 12/2012) of March 30th, for which various adaptive tax an administrative measures were introduced and directed towards public deficit reduction.

PALABRAS CLAVE:

Regularización tributaria, excusa absolutoria de levantamiento de la pena, requisitos positivos, causas de bloqueo, política-tributaria, política-criminal.

KEYWORDS:

Tax adjustment term, guilty verdict for the removal punishment, positive requirements, causes of bloquage, tax policy, and criminal policy.

SUMARIO:

I-. INTRODUCCIÓN.

II-. ORIGEN DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

1-. LA CLAUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO.

1.1-. Derecho austriaco.

1.2-. Derecho alemán.

1.3-. Derecho suizo.

III-. NATURALEZA JURÍDICA Y FUNDAMENTO DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

1-. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

1.1-. Teoría I: La ausencia de regularización como un elemento negativo del tipo penal.

1.2-. Teoría II: La regularización tributaria como causa de justificación.

1.3-. Teoría III: La regularización excluye la tipicidad de la conducta fiscal.

1.4-. Teoría IV. Posición doctrinal dominante: La regularización tributaria como excusa absolutoria de levantamiento de la pena.

1.4.1-. *¿Se ha producido un cambio en la naturaleza de la regularización tributaria debido a la entrada en vigor de la LO 7/2012?*

1.4.2-. *¿Es posible la extensión a terceros partícipes de la regularización tributaria como excusa absolutoria personal de levantamiento de la pena?*

2-. FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

IV-. REQUISITOS DE APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

1-. REQUISITOS POSITIVOS: NECESIDAD DE PAGO Y PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES.

1.1-. Comunicación a la Administración Pública de los datos falseados u omitidos.

1.2-. Ingreso o pago de la deuda.

1.2.1-. *Ingreso o pago de la deuda como requisito no necesario.*

1.2.2-. *Ingreso o pago de la deuda como requisito necesario.*

1.2.2.1-. *Momento de pago y posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento del pago.*

2-. REQUISITOS NEGATIVOS: LAS CAUSAS DE BLOQUEO.

2.1-. Notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación de la Administración Tributaria.

2.1.1-. *Aspectos relativos a la notificación.*

2.1.1.1-. *Formalidades de la notificación.*



2.1.1.2-. *¿Se puede considerar como acto de notificación la comparecencia de un funcionario o autoridad financiera para proceder, en términos generales, a la inspección?*

2.1.1.3-. *Alcance de la notificación.*

2.1.2-. *Actuaciones de investigación o comprobación de la Administración Tributaria.*

2.1.2.1-. *Delimitación del concepto de inspección, investigación y comprobación.*

2.1.2.2-. *Actuaciones de comprobación e investigación como causas de bloqueo en el delito de fraude fiscal.*

2.2-. Interposición de querrela o denuncia contra el obligado tributario por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonomía, foral o local de que se trate.

2.2.1-. *Posición doctrinal I: No es necesario que el obligado conozca formalmente la interposición de la denuncia o querrela.*

2.2.2-. *Posición doctrinal II: Sí es necesario que el obligado tributario conozca formalmente la interposición de la denuncia o querrela.*

2.3-. Conocimiento formal por parte del obligado tributario de la iniciación de actuaciones por el MF o por el Juez de instrucción.

V-. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

1-. ESPECIAL MENCIÓN AL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADO CONTRA EL RDL 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO. TAMBIÉN CONOCIDO COMO "AMNISTÍA FISCAL".

1.1-. Análisis jurídico de los posibles motivos de inconstitucionalidad del RDL 12/2012.

1.1.1-. *¿Es el RDL el modo más adecuado de regular este controvertido aspecto?*

1.1.2-. Análisis de la constitucionalidad de este RDL 12/2012 desde la perspectiva de los principios de igualdad y de justicia tributaria.

1.2.3-. Afectación del CP por el RDL 12/2012.

VI-. MOTIVOS DE POLÍTICA CRIMINAL.

1-. ¿HAY REALMENTE EN LOS DELITOS FISCALES NECESIDAD Y MERECIMIENTO DE PENA?

2-. POLÍTICA CRIMINAL Y REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA; ¿MOTIVOS PENALES O MOTIVOS TRIBUTARIOS?

2.1-. Evolución de la política criminal en el delito de defraudación a la Hacienda Pública.

VII-. CONCLUSIONES.

VIII-. BIBLIOGRAFÍA.

I-. INTRODUCCIÓN

En primer lugar se hace preciso destacar, en aras de garantizar una mejor comprensión, que éste artículo constituye el segundo capítulo de mi Trabajo de Fin de Grado, cuya primera parte ya fue publicada en el anterior número de ésta revista, y en él abordo toda la problemática jurídica que rodea al apartado 4 del art. 305 CP dónde se encuentra recogida la cláusula en cuestión.

La cláusula de regularización tributaria es comúnmente conocida bajo la denominación de "amnistía fiscal", y ha resultado ser una de las figuras jurídicas más controvertidas de los últimos tiempos debido a la importancia que posee para el Erario Público, y es que sucede que la principal función que desempeña ésta cláusula es permitir a los contribuyentes que no hubieran cumplido fielmente con sus obligaciones para con el fisco, y que por ende hubieran cometido un delito



fiscal, ponerse al corriente de las mismas sin sanción penal, siempre y cuando concurren una serie de requisitos tanto positivos como negativos, que a lo largo de éste trabajo analizaré.

En todo caso, de un análisis conjunto del RDL 12/2012 y del art. 305.4 CP al que se le dio una nueva redacción mediante la LO 7/2012 de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal, podemos extraer que lo que se produce en éstos casos, es decir, cuando la cláusula de regularización tributaria despliega toda su efectividad, es una anulación retroactiva de la punibilidad ya nacida gracias a la realización de un comportamiento post-delictivo, que impide la imposición de la sanción penal. En otras palabras, el autor de un delito fiscal no será castigado por la comisión del mismo en aquellos casos en los que después de la consumación del delito y antes de que se den las causas de bloqueo, comunique la Administración Pública de una forma clara, íntegra, plena y veraz la existencia de la deuda, y seguidamente proceda a su ingreso.

Esta cuestión ha generado un intenso debate, no solo doctrinal, sino también social, pues no parece estar clara la justificación de la necesidad de esta medida, máxime cuando han primado en su regulación penal motivos de política tributaria en detrimento de una justificación político-criminal, relativa a la necesidad u oportunidad de la sanción penal.

Teniendo todo esto en cuenta, procedo a realizar un exhaustivo análisis de ésta cláusula.

II-. ORIGEN DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

Las primeras manifestaciones de la cláusula de regularización tributaria las encontramos en el plano del derecho administrativo, así el art. 61.2 LGT establecía la posibilidad de que el contribuyente, mediante declaraciones complementarias, regularizara su situación tributaria.

No obstante, dicha cláusula de regularización tributaria entró a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-penal al quedar recogida en el antiguo art. 349 CP, debido a una reforma que dicho cuerpo legal sufrió mediante la LO 6/1995¹, de 29 de junio, que modificó los arts. 349 y ss. del CP del 1973.

El motivo fundamental por el cual tuvo lugar la introducción en el ámbito penal de la cláusula de regularización tributaria, lo encontramos nuevamente en el plano del derecho administrativo-tributario, en concreto, debemos de dirigirnos a las DA 13 y 14 de la ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, ya que estas DA fueron las encargadas de modificar el antes mencionado art. 61.2 LGT, y en las cuales se establecía la posibilidad de regularizar tributariamente los activos financieros que previamente hubieran sido canjeados².

¹ Esta LO 6/1995, de 29 de junio, se adelantó a la reforma que el CP sufriría meses más tarde, concretamente en el mes de noviembre mediante la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

² En lo que se refiere a la regularización tributaria, esta DA 14^o establecía lo siguiente: "*Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas*



El contenido de estas DA ha tenido una finalidad común de naturaleza preferentemente económica; pues tal y como ha interpretado en una línea constante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), *“La ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en sus DA 13º y 14º, contiene medidas excepcionales para la afloración de patrimonios que permanecían sumergidos por razones fiscales, y para la puesta en orden, en general, de situaciones tributarias de los sujetos pasivos”*. No obstante, es de destacar, que a pesar de que los efectos económicos de estas medidas no se hicieron esperar, estos se vieron parados en seco, fundamentalmente por dos resoluciones judiciales³ que no reconocían efectos exoneradores de la pena en el caso de que las cuantías defraudadas fueran constitutivas de delito, aunque mediara previa regularización en sede tributaria. Estas resoluciones, reavivaron el debate doctrinal acerca del

tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad al 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles”.

³ Estas resoluciones judiciales son: Auto de la AN de 25 de junio de 1993 y SAP de Lérida de 15 de julio de 1993 y básicamente condenaban por la comisión de un delito de fraude fiscal a quienes suscribieron deuda pública después del inicio de actuaciones inspectoras o de la apertura de diligencias penales, pues tal como dice la SAP de Lérida: *“El Derecho penal exige un rigor en la configuración de los tipos delictivos que no puede quedar difuminado o puesto en permanente cuestión por disposiciones de carácter administrativo y faltas de todo contenido penológico, que no puede pretenderse se extiendan por analogía o similitud de modo que vengán a formar parte integrante del CP [...] La exoneración tributaria del pago de cuotas en sede administrativa [...] en ningún caso recoge la expresa declaración de voluntad legislativa que sería imprescindible para exigir de una pena de hasta 6 años de privación de libertad”*.

alcance jurídico de la regularización, hasta el punto que un importante sector de la doctrina ha considerado que una interpretación coordinada del art. 61 LGT y de la DA 14º de la Ley 18/1991 cumpliría funciones de una verdadera excusa absoluta, incluso con relevancia penal a efectos de eximir completamente de pena por el posible delito fiscal existente⁴.

Todo ello provocó, un clima caracterizado por la inseguridad jurídica. Por lo que en aras de garantizar este principio constitucional recogido en el art. 9.3 CE, tuvo lugar por parte del legislador la promulgación de la LO 6/1995.

1-. LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO

1.1-. Derecho austriaco

Los primeros antecedentes que encontramos de esta figura en el derecho austriaco datan de 1639, y es desde este momento hasta fechas que se pueden considerar relativamente recientes, cuando el derecho austriaco ha premiado con una recompensa económica de entre el 5 y el 10% de la deuda a aquellos funcionarios o particulares que concedores de la comisión de una infracción de carácter tributario procedieran a realizar la correspondiente denuncia. Pero es más, si el denunciante era uno de los autores de la infracción, se le eximía de pena. Por lo tanto, podemos decir, que la

⁴ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo segundo: Panorámica general de la autodenuncia en España y en el derecho comparado" en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*. Valencia, Tirant lo Blanch monografías, 2013, pp. 97, 99, 101-102.



finalidad de esta medida era fomentar la colaboración ciudadana.

Años más tarde, ya en el 1896 fue la *Personalsteurgeset* la encargada de declarar exento de pena a quien rectificase sus datos fiscales con anterioridad a la interposición de una denuncia o de la primera citación al interrogatorio del procesado, donde se pone de manifiesto, una clara ausencia del requisito de voluntariedad⁵.

Finalmente, la cláusula de regularización tributaria quedará recogida en el §29 de la *Finanzstrafgesetz*⁶, dónde se condiciona el levantamiento de la pena al cumplimiento de determinados requisitos, tales como;

- El contribuyente tan sólo tiene la obligación de realizar una rectificación precisa de sus datos, tanto si estos son incorrectos, como si directamente los ha omitido, no exigiéndose así ninguna formalidad adicional.
- En un plazo máximo de dos años, el contribuyente debe de proceder a realizar el pago de la deuda que sostiene con las arcas públicas.
- No se podrá acoger a esta causa de levantamiento de la pena, en el caso de que las autoridades tuvieran el mero conocimiento de la existencia de la defraudación.

1.2-. Derecho alemán

⁵ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo segundo: Panorámica general de la autodenuncia en España..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op. Cit. pp. 105-106.

⁶ Entró en vigor el día 1 de enero de 1959, momento desde el cual se encuentra vigente, pese a las modificaciones realizadas con posterioridad.

La cláusula de regularización tributaria o *Selbstanzeige*, ha estado presente en el ordenamiento jurídico alemán desde el año 1873, y desde este momento hasta la actualidad, ha sufrido numerosas y notables reformas⁷ que poco a poco han ido configurándola. Es de destacar, que tanto la doctrina como la jurisprudencia han debatido largo y tendido sobre prácticamente todos sus aspectos, pero que tan solo en ocasiones concretas se han visto plasmados en las leyes.

Sin embargo, en el periodo comprendido entre los años 1919-1949 fue cuando quedaron consolidados prácticamente de forma definitiva, los principales requisitos de la autodenuncia alemana, y que actualmente siguen operando como condiciones objetivas de impunidad. Tales requisitos son los siguientes⁸:

- Rectificación de los datos incorrectos o la comunicación de los omitidos.
- Obligación de pagar los impuestos adeudados.
- Como requisito negativo encontramos el bloqueo de la eficacia de la autodenuncia debido al inicio del proceso penal o a la denuncia presentada contra el sujeto así como el peligro de descubrimiento inminente.

Es de destacar que, la figura de la autodenuncia alemana quedó definitivamente recogida en el art. 371

⁷ Como reformas más importantes encontramos las realizadas en los años; 1919, 1931, 1939, 1949, 1951 o 1977.

⁸ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo segundo: Panorámica general de la autodenuncia en España..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op. Cit. p. 114.



de la *Abgabenordnung*⁹. El cual es considerado de forma pacífica en la doctrina, como una causa de levantamiento de la pena.

Por último, es necesario mencionar que la cláusula de regularización tributaria alemana tuvo la importante función de ser el modelo a seguir por el legislador español para su configuración en nuestro ordenamiento jurídico. No obstante, es preciso establecer **una diferencia** en la aplicación de la autodenuncia alemana en referencia con el ordenamiento jurídico español, y es que sucede, que mientras que en nuestro país la aplicación de la regularización conlleva la impunidad no solo del delito de fraude fiscal sino también de todos aquellos que sean considerados como delitos instrumentales¹⁰ a la comisión del delito fraude fiscal. En Alemania, solo queda impune el propio delito de fraude fiscal o *Selbstanzeige*, no corriendo con la misma suerte el resto de delitos considerados como instrumentales.

1.3-. Derecho suizo

Con la finalidad de otorgar la oportunidad a los contribuyentes de regularizar su situación tributaria, el legislador suizo ha procedido a la promulgación de diferentes amnistías, siendo la más importante de todas la otorgada en enero de 1945 ya que afectó tanto el Bund como a los cantones.

El derecho suizo en esta materia no se caracteriza por ser unitario, sino por todo lo contrario, ya que existe una gran dispersión normativa. Pues, por ejemplo, mientras que en algunos sistemas cantonales la

⁹ El *Abgabenordnung*, entró en vigor el día 1 de enero de 1977, pero fue aprobado por la ley de 16 de marzo del año 76.

¹⁰ Son delitos instrumentales, por ejemplo, el delito de falsedad documental o el delito contable.

autodenuncia conduce a una exoneración obligatoria de la pena, en otros sólo permiten una atenuación facultativa de alcance discrecional¹¹.

Es de destacar, que mientras que en el ámbito de los **impuestos directos**, el ordenamiento suizo no concedía una impunidad total cuando el contribuyente realizaba una autodenuncia. En el caso de los **impuestos indirectos**, sucedía todo lo contrario, pues en este caso, sí que se concedía la total impunidad a quienes regularizaran su situación tributaria mediante la realización de una autodenuncia.

Por último, merece una especial mención el Tribunal Supremo Federal, pues aunque ha aplicado en muy concretas ocasiones, ello no obsta, para hablar de la importante labor que ha desempeñado, puesto que en Suiza, ha sido fundamentalmente por la vía jurisprudencia por la que han quedado determinados los criterios de aplicación de la autodenuncia, que coinciden sustancialmente con los ya mencionados en el caso del derecho alemán.

III-. NATURALEZA JURÍDICA Y FUNDAMENTO DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

1-. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

El debate acerca de la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización tributaria está muy presente

¹¹ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo segundo: Panorámica general de la autodenuncia en España..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op. Cit. p. 129.



en la doctrina desde que esta fue introducida en el CP y aún en la actualidad continua, y es más, se ha visto acrecentado por la promulgación del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Son cuatro las teorías existentes en la doctrina acerca de la naturaleza jurídica de la cláusula en cuestión, y en concreto son:

- La ausencia de regularización como un elemento negativo del tipo penal.
- La regularización tributaria es una causa de justificación.

- La regularización excluye la tipicidad de la conducta fiscal
- La regularización tributaria como excusa absoluta de levantamiento de la pena.

1.1.- Teoría I: La ausencia de regularización como un elemento negativo del tipo penal

Ésta teoría fue planteada en el año 1996 por HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS¹² el cual viene a decir que sólo podrá existir elusión o evasión cuando no exista la posibilidad de realizar un cumplimiento voluntario de la deuda, ya sea este tempestivo o extemporáneo. Puesto que si finalmente el obligado tributario realiza un comportamiento extemporáneo no puede afirmarse la existencia del

¹² HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J M, "Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio" en *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 239, 1996, p.5

elemento subjetivo (ánimo de defraudar) que debe de existir para considerarse cometido este delito de fraude fiscal.

Es de destacar, que entender la regularización como un elemento negativo del tipo afecta al momento consumativo del delito y a su vez a la prescripción del ilícito.

En relación con la consumación, el profesor SANZ DIAZ-PALACIOS, dice que MUÑOZ CUESTA, ha pretendido salvar el escollo que en materia de consumación y prescripción plantea esta tesis, al dar lugar a una teoría, que SANZ DIAZ PALACIOS califica como aparatosa y que consiste en lo siguiente: *"Se deduce que la no regularización, no impedirá la consumación delictiva quedando en suspenso esa perfección hasta tanto pueda llevarse a cabo la regularización, así podría entenderse que nace una categoría nueva en la consumación de los delitos, innovadora a todas luces y justificada por razones de política criminal"*¹³.

En definitiva, esta construcción doctrinal entiende que la regularización es un elemento que niega la propia existencia del delito, siendo así que ahora la impunidad no operaría sobre la pena (conducta típica, antijurídica y culpable, pero que por razones de índole político-criminal se exime la pena, es decir, no punible), sino que la impunidad opera sobre el propio delito, de tal manera que la regularización de la situación tributaria llevada a cabo por el obligado implica aceptar que en realidad, el

¹³ SANZ DIAZ PALACIOS, J A, "3. La amnistía fiscal de 2012" en *Las amnistías fiscales en España. La "declaración tributaria especial" del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*, Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi, 2014, p. 116.



delito nunca se ha perfeccionado. No obstante, para que exista un delito de fraude fiscal serían necesarios dos comportamientos por parte del obligado en cuestión: En primer lugar, acreditar una defraudación superior a los 120.000 €, y en segundo lugar, que no regularice su situación tributaria¹⁴.

1.2-. Teoría II: La regularización tributaria como causa de justificación

Debido al hecho de que con carácter general, lo que un sector minoritario de la doctrina considera como elementos negativos del tipo, en realidad, para el sector mayoritario son causas de justificación, por lo tanto, la regularización para este sector, sería eso, una causa de justificación que implicaría la desaparición de la antijuridicidad de la conducta.

Es de destacar, que aceptar la regularización como una causa de justificación¹⁵ implica la existencia de una lesión, al menos provisional, del bien jurídico protegido,

¹⁴ MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, "III. Análisis de los tipos penales" en *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, p. 55.

¹⁵ Las causas de justificación se definen como aquellas circunstancias bajo las cuales se alza la prohibición personal de la conducta. Son condiciones que hacen que una conducta deje de ser contraria a Derecho por realizarse bajo hipótesis que excluyen la prohibición. Si el sujeto actúa bajo esos supuestos su conducta carece de toda responsabilidad penal y realiza un hecho que el Ordenamiento jurídico no desaprueba. Es de destacar, que las causas de justificación son casos tasados que el legislador somete a férreas condiciones para su estimación. (MATALLANES RODRIGUEZ, N, "Las causas de justificación" en DEMTRIO CRESPO, E. (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo II. Teoría del delito*. Madrid, Iustel, 2011, p. 241.

que como especifiqué al principio de este trabajo, es el Erario Público. Dos de los más férreos defensores de esta teoría, según SANZ DIAZ-PALACIOS, son DOMINGUEZ PUNTAS y ALONSO GALLO. Y básicamente, según la misma, una conducta típica, no es ilícita porque resulta autorizada por una norma que excepcionalmente permite la realización de un hecho típico, siendo así por tanto, la conducta conforme con el ordenamiento jurídico. O lo que es lo mismo, la lesión provisional del bien jurídico protegido no se ha materializado gracias a la regularización, puesto que esta ha hecho desaparecer el injusto y la antijuridicidad o ilicitud del hecho¹⁶.

No obstante, como principal argumento en contra de la aceptación de esta tesis encontramos la necesidad que las causas de justificación estén presentes en el momento en el que tiene lugar la consumación del hecho delictivo, es decir, cuando se produce el efectivo perjuicio al patrimonio público, y ello no sucede en el caso de la regularización tributaria, pues esta tiene lugar, con posterioridad a la causación de tal perjuicio.

1.3-. Teoría III: La regularización excluye la tipicidad de la conducta fiscal

Esta teoría parte de entender el delito fiscal como un ilícito consistente en la infracción de un deber¹⁷, en

¹⁶SANZ DIAZ PALACIOS, J A, "3. La amnistía fiscal de 2012" en *Las amnistías fiscales en España. La "declaración tributaria especial" del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*, Op. Cit. p. 119.

¹⁷ Esta teoría del delito como infracción de un deber, surge como oposición a la doctrina liberal del derecho protector de bienes jurídicos. Y se centra en el hecho de que el delito debe de establecerse en función del desvalor de la acción y no del desvalor del resultado. De tal manera que en los delitos de infracción del deber, los tipos solo pueden ser lesionados por



concreto de un deber de carácter tributario que como tal queda establecido en el ordenamiento tributario. Por lo tanto, el delito de fraude fiscal se entendería cometido cuando el obligado tributario, que es quien ostenta el deber concreto de tributar, realiza un incumplimiento en los términos del art. 305 CP¹⁸.

En este punto, destaca la STS 801/2008, de 26 de noviembre que dice: "*Cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina*".

1.4-. Teoría IV. Posición doctrinal dominante: La regularización tributaria como excusa absolutoria de levantamiento de la pena

Inicialmente y situándonos en momentos de la vigencia del CP de 1973 dónde el delito de fraude fiscal se encontraba recogido en el art. 349 CP, un sector de la doctrina según MORALES PRATS, representado por PEREZ ROYO y FERREIRO LAPATZA consideró a la regularización fiscal como una **excusa absolutoria implícita**, ya que partían de la aceptación de este art. 349 CP como una ley penal en blanco cuya interpretación y análisis debía entrar en conjunción con lo dispuesto en el art. 61.2 LGT, el cual, por medio de la realización de declaraciones complementarias permitía que los obligados tributarios cumplieran, de forma espontánea y

quienes ostentan un deber especial cuyo origen, a pesar de encontrarse situado fuera del derecho penal, está manifestado en el tipo. (MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, "III. Análisis de los tipos penales" en *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Op. Cit. p. 61).

¹⁸ *Ibíd.*

fuera de plazo, sus obligaciones con el fisco. De tal manera, que si la conducta de los obligados tributarios carecía de consecuencias sancionadoras en el ámbito administrativo, estos mismos efectos deberían reconocerse en la órbita penal en aquellos casos en los que el pago eludido reuniera los requisitos exigidos en el tipo del art. 349 CP. Por lo que, el intento interpretativo de configurar a la regularización tributaria como una excusa absolutoria implícita se basó en entender que la declaración complementaria constituía una reparación o evitación del resultado típico¹⁹ que enervara así al responsabilidad penal²⁰. Es de destacar, que esta teoría fue claramente rechazada tanto por la jurisprudencia como por el resto de la doctrina.

Sin embargo, una vez que se promulgó la Lo 6/1995, reformándose así el CP en la búsqueda de una armonización de la legislación administrativo-tributaria y quedando el delito de fraude fiscal consolidado en el art. 305 CP, la cláusula de regularización tributaria quedó constituida de forma clara como una excusa absolutoria, pues el apartado 4 del mencionado artículo establecía: "*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a las que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que le he haya notificado [...]*" y así lo declaró la doctrina y la jurisprudencia²¹.

¹⁹ Recordar que el resultado típico es la causación de un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

²⁰ MORALES PRATS, F, "Título XIV. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en QUINTERO OLIVARES, G (Dir.) y MORALES PRATS, F (Coord.) *Comentarios a la parte especial del Derecho Penal*, Navarra, Aranzadi Thomson Reuters, 2011, p. 1069

²¹ Como ejemplos jurisprudenciales podemos mencionar los siguientes: STS de 29 de septiembre de 2000 (RJ



Pues tal y como dicen BAJO Y BACIGALUPO, la norma contenida en el art. 305.4 exime de responsabilidad penal al sujeto que regularice su situación tributaria una vez consumado el delito²² y no solo por el delito fiscal, sino también por los delitos considerados instrumentales del primero, siempre y cuando cumpla con los requisitos legales que dicho pasaje exige.

Ello se ve avalado por la Consulta a la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, (en adelante Consulta FGE 4/1997) y por la Circular 2/2009, también de la Fiscalía General del Estado relativa a la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal (en adelante Consulta FGE 2/2009).

Tanto la consulta como la circular de la FGE no configuran a esta excusa absolutoria como un desistimiento voluntario (tentativa inacabada) o como un arrepentimiento activo (tentativa acabada), sino que la configuran como una excusa absolutoria que "elimina" el reproche penal que una conducta merece en base a unas circunstancias que tienen lugar con posterioridad a la realización del ilícito. Es decir, la regularización actúa como un comportamiento post-delictivo positivo que no afecta ni al injusto ni a la culpabilidad.

2000/9251), SAP de Valencia de 1 de febrero de 2000 (ARP 2000/1417) y SAP de Barcelona de 30 de junio de 2001 (JUR 2001/286884).

²² BAJO, M y BACIGALUPO, S, "Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública" en *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Arces S.A, 2001.

Pero sucede, que tanto Consulta 4/1997, como la doctrina, representada por autores tales como; MARTINEZ-BUJAN, MORALES PRATS, IGLESIAS RIO, HIGUERA GUIMERA, configuran la regularización tributaria, siguiendo en este punto a la doctrina alemana, como una **exclusa absolutoria de levantamiento de la pena** en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad que en principio merecía el hecho, es decir, se produce una exoneración de carácter retroactivo de la punibilidad ya nacida²³. En concreto, el obligado tributario no será castigado por la comisión de un delito de fraude fiscal en aquellos casos en los que después de la consumación del delito y antes del inicio de las actividades de inspección por parte de la Administración Tributaria, proceda a regularizar y por lo tanto, ponerse al día en el pago de sus tributos con la Hacienda Pública, pues en estos casos a pesar de haberse cometido efectivamente un ilícito penal, el legislador, por razones de política-criminal decide no imponer ninguna pena al obligado tributario o lo que es lo mismo, decide proceder a levantar la pena quedando así su conducta "impune".

1.4.1-. ¿Se ha producido un cambio en la naturaleza de la regularización tributaria debido a la entrada en vigor de la LO 7/2012?

²³ No obstante, también podemos distinguir otro tipo de excusa absolutoria en las cuales la punibilidad no llega a nacer por cuanto que desde el momento de la comisión del hecho concurre una circunstancia que excluye la pena. Se trata de excusas absolutorias que operan como "causas de exclusión" a priori de la pena en función de determinadas condiciones personales que concurren en el sujeto activo. (Fundamento tercero de la Consulta 4/1997).



Recordemos que la LO 7/2012, de 27 de diciembre, se encarga de modificar la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Es de destacar, que esta LO no solo da una nueva redacción al apartado 4 del art. 305²⁴, sino que también ha pretendido modificar la naturaleza jurídica de la regularización²⁵. Intención que se ve reflejada en el

²⁴ El art. 305.4 queda configurado de la siguiente manera: “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 las actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que le Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan las 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 contable 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” .

²⁵ DIEZ LIRIOS, L C, “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, Revista de Jurisprudencia nº 2, septiembre 2013.

apartado segundo del preámbulo cuándo concretamente se dice lo siguiente: “[...] *En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria [...]*”

No obstante la evidencia más clara del legislador, en lo relativo a proceder a realizar un cambio en la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización tributaria, lo encontramos en el preámbulo del anteproyecto de reforma del CP cuando dice expresamente: *“Una primera modificación de carácter técnico es la que se prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria [...]*”

Sucede pues, que debido a las modificaciones que tuvieron lugar con respecto al texto del anteproyecto en relación con la redacción definitiva de la LO 7/2012, algunos autores consideraron que en realidad no tuvo lugar ningún cambio de naturaleza jurídica. Así, DIEZ LIRIOS argumenta que a pesar de que es criticable atribuir a la regularización la desaparición del injusto, desde una perspectiva dogmática es difícil asumir que la reparación integral del perjuicio pueda ser considerado como un supuesto de exclusión de la antijuridicidad, como si de una causa de justificación “a posteriori” se tratase, olvidando que el comportamiento antijurídico ya



se ha materializado previamente a través de la defraudación inicial.

Por lo que se puede concluir, que a pesar de que el legislador ha pretendido proceder a realizar un cambio en la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización tributaria, finalmente ello no ha sucedido, pues para que ello hubiera sido así, era necesario que en el texto legal hubiera establecido la pendencia de la consumación del delito a la posterior falta de regularización. Gozando por ende, dicha cláusula de la naturaleza jurídica de excusa absolutoria y más concretamente, de excusa absolutoria de levantamiento de la pena.

1.4.2-. ¿Es posible la extensión a terceros partícipes de la regularización tributaria como excusa absolutoria personal de levantamiento de la pena?

Siguiendo a IGLESIAS RIO, debemos de decir que en principio, la causa personal de levantamiento de la pena **beneficia única e individualmente al sujeto concretamente afectado** (Intraneus), **y no a los partícipes**, los cuales serán responsables de su contribución al delito principal y, en su caso, de los posibles delitos instrumentales. Se habla, pues, de un efecto personal de la exención que depende del concreto comportamiento del sujeto²⁶.

Sin embargo, algunos autores tales como; MARTÍNEZ BUJÁN, MORALES PRATS, BOIX REIG y MIRA BENAVENT²⁷, quienes son tendentes a **la ampliación**

²⁶ El desarrollo de los argumentos esgrimidos por el IGLESIAS RIO, están basados en la siguiente obra: IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo segundo: Panorámica general de la autodenuncia en España..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op. Cit. pp. 168-177.

²⁷ Sobre este particular mirar los siguientes manuales:

del ámbito subjetivo de la autodenuncia a los partícipes. Dichos autores alegan para sostener su postura argumentos de justicia material, y entre otros destacan los siguientes:

- Si un sujeto puede participar de forma penalmente responsable en las “personalísimas e intransferibles obligaciones tributarias de otro”, no hay razón para que no pueda “participar en el hecho de retorno a la legalidad de otro, ex post facto”
- Si el partícipe realiza una intervención en la comisión del delito cuantitativamente y cualitativamente menos grave que la del autor, y se permite regularizar a este último, no hay razones para que la vuelta a la legalidad no afecte también a los partícipes.

Es de destacar, que MORALES PRATS se muestra partidario de la propuesta realizada por MARTINEZ BUJÁN, según la cual será posible extender a los partícipes la excusa absolutoria en aquellos casos en los que decidan, de forma voluntaria y con independencia del comportamiento del autor, autodenunciarse. De tal manera que, el partícipe podría autodenunciarse junto

-
- MARTINEZ BUJÁN, C, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio)*, Madrid, Tecnos, 1995, p. 147 y ss.
 - MORALES PRATS, F, *Comentarios al Código Penal de 1995*, QUINTERO OLIVARES y VALLE MUÑIZ (Coord.), Pamplona, Aranzadi, 1999, pp. 787-788
 - BOIX REIG y MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 91 y ss.



con el autor o también podría hacerlo de forma autónoma. No obstante debemos de decir, que MORALES PRATS tan solo se muestra partidario de proceder a levantar la pena a los terceros partícipes en aquellos casos en los que estos realizan una autodenuncia de manera conjunta junto con el autor del delito, ya que considera que no existe un espacio autónomo para la proyección de la excusa absolutoria "ex post" sólo sobre el partícipe²⁸.

En este ámbito relativo a la aceptación o no de la extensión de la excusa absolutoria personal de levantamiento de la pena a los partícipes en la comisión del delito, se hace necesario volver a hacer referencia a la Consulta FGE 4/1997 pues en ella no sólo se recogen argumentos similares a los ya plasmados, sino que enfoca la extensión a terceros de la excusa absolutoria en función del grado de participación que estos hubieran tenido en la realización del delito, pudiendo así distinguir las siguientes situaciones:

- Cuando los partícipes en el delito hayan cooperado de alguna forma a la regularización, se verán favorecidos por la exención de la responsabilidad: Para que la regularización surja efectos no es necesario que los partícipes cooperen en la misma. Por lo que, si el tercero ha desplegado una conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario, le será de aplicación la excusa absolutoria.

En el caso de las personas jurídicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria,

²⁸ MORALES PRATS, F, "Título XIV. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en *Comentarios parte especial del Derecho Penal, Op. Cit.* pp. 1081-1082.

cuando actúe en la regularización en representación de la persona jurídica.

- No le será aplicable la excusa absolutoria al tercero partícipe cuando este lleve a cabo una actuación tendente a conseguir que el deudor tributario no regularice.
- En aquellos supuestos donde no consta la oposición del tercero a la regularización, pero este la conoce una vez ya efectuada. Se recomienda a los Fiscales examinar las circunstancias caso por caso, y decidir por tanto, entre la aplicación de la excusa absolutoria o, por el contrario de la atenuante analógica del art. 21.6 CP estando en relación con el apartado 5²⁹ del mismo artículo.
- No será posible la extensión de la excusa absolutoria en aquellos casos en los que el obligado tributario no regulariza a pesar de la insistencia del tercero partícipe de proceder a la regularización. Y ello es debido al hecho de que en realidad, la excusa absolutoria no resulta de aplicación, puesto que efectivamente, la regularización no ha tenido lugar.

²⁹ El art. 21: "*Son circunstancias atenuantes: 5. La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto de juicio oral. 6. La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa*".



2-. FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

En lo que al fundamento se refiere, podemos distinguir entre un fundamento orientado al ámbito político-fiscal y un fundamento penal.

Es de destacar, que seguramente resulta mayoritario el grupo de autores tendente a resaltar la **orientación político-fiscal** como fundamento de las causas de anulación de la pena. En este sentido, se las contempla como meros instrumentos que pretenden incentivar el cumplimiento, aún extemporáneo, de las obligaciones tributarias o contributivas, atendiendo primordialmente a los intereses recaudatorios de la administración³⁰.

No obstante, y en relación al **fundamento penal**, que es el que en última instancia aquí nos interesa, MARTÍNEZ BUJÁN establece que se trata, de un fundamento similar al del desistimiento voluntario o arrepentimiento activo, los cuales impiden que la conducta ilícita continúe produciendo un daño. Por lo que, en todo caso, en base a una tesis valorativa del desistimiento, el fundamento elemental lo encontramos en la carencia de las razones tanto de prevención general como de prevención especial, para proceder a castigar al defraudador que mediante la realización de una conducta posterior a la comisión del ilícito, retorna su situación a la legalidad.

Debido a todo ello, el contribuyente que realiza las actuaciones tendentes a su vuelta a la legalidad, y por ende regulariza su situación tributaria disfrutando así de

³⁰ BRANDARIZ GARCÍA, J A, "La regularización post-delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social" en *Estudios penales y criminológicos XXIV*, Universidad de Santiago de Compostela, 2004, pp. 69-70.

una impunidad, se erige como ejemplo a seguir por el resto de personas o mejor dicho, de autores de la comisión de un delito de fraude fiscal.

De tal manera que, esta **excusa se apoya en la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho**³¹. Es decir, lo realmente buscado es sustraer de responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de estas³².

IV-. REQUISITOS DE APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

1-. REQUISITOS POSITIVOS: NECESIDAD DE PAGO Y PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

En primer lugar es necesario mencionar el hecho, de que la doctrina es unánime al afirmar que uno de los requisitos objetivos necesarios para que la regularización tenga lugar **consiste en la comunicación a la Hacienda Pública de los datos que han sido falseados u omitidos.**

No obstante, tal unanimidad se torna en inexistente **cuando se trata de determinar la existencia de un segundo requisito de carácter objetivo consistente en el efectivo ingreso de la deuda tributaria a la Hacienda Pública**, pues mientras que un sector doctrinal entiende la regularización como una simple comunicación. El sector

³¹ Auto del TS de 19 de julio de 1997 (RJ 1997/7842), fundamento jurídico duodécimo.

³² STS de 3 de abril del 2003, fundamento jurídico duodécimo.



mayoritario considera que es necesario la existencia del posterior ingreso para que la regularización tenga lugar, posición esta última que se encuentra avalada por el propio art. 305.4 CP cuando establece que “se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por parte del obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”³³.

Por lo tanto, y en base a todo ello, podemos decir, que los **requisitos objetivos** para que tenga lugar la regularización tributaria son:

- Comunicación a la Administración Pública de los datos falseados u omitidos.
- Ingreso de la deuda.

1.1.- Comunicación a la Administración Pública de los datos falseados u omitidos

En primer lugar debemos de decir, que al igual que sucede en el ordenamiento jurídico alemán, estamos en presencia de una expresión que a pesar de encontrarse legalmente reconocida, se caracteriza por ser demasiado genérica, por lo que necesita ser concretada y precisada para así poder conocer tanto sus exigencias mínimas como sus aspectos formales.

En opinión del profesor IGLESIAS RIO, el deber de presentar una declaración de rectificación es **incuestionable**, ya que implica el retorno a la legalidad tributaria del obligado en cuestión mediante la

³³ En el apartado 1.2 cuyo título es “*Ingreso o pago de la deuda*”, se detallan los argumentos esgrimidos por cada uno de los dos sectores doctrinales para sostener su posición.

realización por parte de este de un comportamiento opuesto al constitutivo del delito. Por todo ello, este deber de declarar se alza como el presupuesto de partida sobre el que se asienta toda la institución jurídica de la regularización³⁴.

No obstante, antes de continuar se hace necesario precisar que **por declaración tributaria debemos entender** todo aquel documento que sea presentado ante la Administración Tributaria y donde se reconozca o manifieste la realización del hecho relevante para la aplicación del tributo³⁵. Es decir, según SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ **las declaraciones complementarias** que aparecen previstas en el derecho tributario, **tienen entre otras funciones, la de ser el instrumento técnico para llevar a cabo la regularización de la situación tributaria definida en el CP**³⁶.

En principio, **no se exige ninguna formalidad** por parte del obligado tributario a la hora de realizar la declaración complementaria, por lo que se podría entender, que sería suficiente con una actuación del obligado tributario que fuera tendente a poner de manifiesto a la Hacienda Pública sus irregularidades tributarias. Ya que en virtud del principio de libertad de forma, son mínimos los requisitos exigidos para la declaración, flexibilizando así al máximo la interpretación de declaración complementaria de rectificación de datos

³⁴ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo Quinto. El proceso de rectificación voluntaria de datos" en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op.Cit. p. 269.

³⁵ Art. 119.1 LGT.

³⁶ SANCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P, "Capítulo III. Contenido de la regularización tributaria" en *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Navarra, Aranzadi monografías, 2002, p. 95.



falsos u omitidos. No siendo en ningún caso necesario que éste (el obligado tributario) manifieste cuáles han sido las razones que le han llevado a realizar tal conducta.

En otras palabras, ni resulta necesario que la forma de la comunicación se ajuste a los modelos formalizados, ni debe excluirse completamente la forma oral³⁷, aunque eso sí, se considere más adecuada la forma escrita.

No obstante, **no podría considerarse propiamente como rectificación** conductas tales como: la revelación de una actitud de arrepentimiento activo, una abstracta manifestación de las ilegalidades existentes o incluso el reconocimiento del carácter incompleto de una declaración. En estos casos, como máximo tan solo podrá resultar de aplicación la atenuante contenida en el art. 21.4 CP. Pero sucede, que igualmente carecen de capacidad de rectificación la solicitud del obligado tributario a la Administración para que esta lleve a cabo la correspondiente inspección, o la aceptación de los resultados de una inspección o auditoria, realizada también por la Administración³⁸.

Una vez dicho esto, se hace necesario destacar cuáles son las **concretas características que la comunicación** a la Hacienda Pública **debe de reunir**:

- Es necesario que la comunicación sea **clara** pudiendo así la Administración Tributaria proceder

³⁷ BRANDARIZ GARCÍA, JA, "La regularización post-delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública..." en *Estudios penales y criminológicos XXIV*, Op. Cit. p. 82.

³⁸ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo Quinto. El proceso de rectificación voluntaria de datos" en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art 305.4)*, Op.Cit. pp. 270-271.

a realizar la comprobación sin excesivas dificultades y en todo caso, de forma rápida y eficaz.

- La declaración debe de contener, para su plena eficacia, los datos reales de la situación tributaria sustituyendo así los falseados e introduciendo los que fueros omitidos. Es decir, debe de tratarse de una declaración complementaria caracterizada por ser **íntegra, plena y veraz**.

La rectificación íntegra opera como condición objetiva de total impunidad. Sin embargo puede que el sujeto en el momento de la autodenuncia, por distintas circunstancias, no disponga de todos los datos económicos precisos para regularizar correctamente sus deudas tributarias. En este caso, la regla general será que el infractor soporte este riesgo, y se beneficie a lo sumo, solo de una atenuante³⁹. Siendo en todo caso admitido la presencia de errores aritméticos o desviaciones insignificantes que en términos de conjunto no alteren en exceso la cuantía defraudada.

Sin embargo, para BRANDARIZ GARCÍA la enunciada exigencia relativa al carácter completo y veraz de la comunicación, implica aceptar que una manifestación en la que se vuelvan a omitir o falsear datos con relevancia tributaria o contributiva no sea válida, toda vez que en tal situación se perpetuaría la defraudación, y no se verificaría un comportamiento capaz de compensar el desvalor previo del hecho

³⁹Ibídem, p. 280



antijurídico⁴⁰. Esta misma postura es compartida por IGLESIAS RIO quien entiende que no se puede hablar de regularización cuando el sujeto sustituye unos datos insuficientes por otros datos igualmente incompletos, aunque el balance final contribuya a una reducción cuantitativa de la deuda fiscal. Pues, solo es razonable y asumible como presupuesto de partida que la **regularización sea absoluta**, y como defiende parte de la doctrina española dominante, teniendo así al menos de manera intencional vocación de exhaustividad⁴¹.

Es de destacar, que ésta cuestión de las declaraciones incompletas, goza de una importante relevancia práctica pues; ¿Qué sucedería si un obligado tributario realiza una regularización parcial que conlleva la reducción de la deuda tributaria por debajo de los 120.000 €?⁴².

En opinión de IGLESIAS RIO, **una regularización parcial de la deuda tributaria no impide seguir calificando a la conducta como delictiva**, pues a pesar de que el art. 305.4 tiene como función levantar la pena, previamente ha tenido lugar una conducta que se califica como típica, antijurídica y culpable. Por lo tanto, aunque la cuantía defraudada haya disminuido por

⁴⁰ BRANDARIZ GARCÍA, J A, "La regularización post-delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública..." en *Estudios penales y criminológicos XXIV*, Op. Cit. p. 83.

⁴¹ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo Quinto. El proceso de rectificación voluntaria de datos" en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art 305.4)*, Op.Cit. p. 283.

⁴² Recordemos que la cantidad de 120.000€ funciona a modo de límite entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, de tal manera que; por debajo de esta cantidad el obligado tributario cometería una infracción administrativa, y si la defraudación supera los 120.000 € entraría en el campo del derecho penal.

debajo del límite para ser considerada como ilícito penal, la conducta debe seguir siendo considerada como un delito de defraudación tributaria.

En el plano jurisprudencial destacan la ya citadas: SAP de Valencia de 1 de febrero del 2000 (ARP 2000/1417) y la SAP de Barcelona de 30 de junio del 2001 (JUR 2001/286884), por establecer en su fundamentación jurídica la exigencia de una regularización íntegra, completa y veraz. Sino que también merece una especial mención la STS de 7 de noviembre de 1998 (RJ 1998/9503) puesto aboga por la necesidad de la búsqueda de una mayor veracidad fiscal mediante declaraciones voluntarias completas y exactas.

1.2.- Ingreso o pago de la deuda

Como ya he mencionado con anterioridad, sobre este aspecto existe un debate doctrinal intenso, pues mientras que un sector defiende la innecesariedad, el otro sector doctrinal lo considera como un requisito de carácter positivo y necesario para la operatividad de la regularización.

A continuación expondré los principales argumentos esgrimidos por ambos sectores en la defensa de su posición.

1.2.1.- Ingreso o pago de la deuda como requisito no necesario.

En este sector de la doctrina que aboga por la innecesariedad del ingreso de la deuda para entender regularizada la situación tributaria, representado por



BRANDARIZ⁴³, se esgrimen como principales argumentos los siguientes:

- La presentación por parte del obligado tributario de una declaración complementaria en la cual se especifiquen todos los datos que habrían sido omitidos o falseados, compensa el desvalor de acción de la defraudación a la Hacienda Pública.
- La conducta prohibida en los tipos delictivos de referencia no es el impago de cuotas o tributos, sino su elusión fraudulenta, esto es, el comportamiento que consiste en dejar a la Administración en desconocimiento de los hechos que fundamentan el nacimiento o la concreta cuantía de la deuda.
- En el caso de que no fuese suficiente con la mera comunicación de los datos defraudados u ocultados para proceder a la aplicación de la excusa absolutoria, lo que en realidad se estaría produciendo sería una confesión del delito.

De tal manera que, a modo de síntesis y tal y como queda especificado en la Circular 2/2009 de la FGE: Este sector doctrinal parte de una consideración fragmentaria del ilícito penal, pues entiende que el injusto está constituido tan solo por el engaño del que es víctima la Hacienda Pública, con el fin de eludir la obligación contributiva, obviando en todo caso, el importante matiz de que en el momento de presentar la declaración extemporánea ya se ha consumado la defraudación

⁴³ BRANDARIZ GARCÍA, J A, "La regularización post-delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública..." en *Estudios penales y criminológicos XXIV*, Op. Cit. p. 77.

constitutiva de delito que ha generado un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública⁴⁴.

Por último, se hace necesario destacar, que se trata de una postura que aunque de forma minoritaria, también se ha visto avalada por un sector de la jurisprudencia, tal es el caso de la SAP de Valencia de 1 de febrero de 2011 (ARP 2000/1997) en cuyo fundamento jurídico quinto establece: *"En este sentido, se admite que no es necesario el pago efectivo para que la excusa absolutoria pueda ser aplicada"*, o de la SAP de Barcelona de 12 de mayo de 1998 (RJ 1998/2819) cuando dice: *"El hecho de presentar tales declaraciones y sin ocultar datos es suficiente a efectos penales para considerar que se ha producido una regularización de la situación tributaria"*⁴⁵.

1.2.2-. Ingreso o pago de la deuda como requisito necesario.

En primer lugar debemos de decir, que el ingreso o pago de la deuda se encuentra expresamente recogido en el art. 305 CP como uno de los requisitos necesarios para que la regularización surta plenos efectos. Pero no es solo en nuestro CP dónde lo encontramos mencionado, sino que si recurrimos al Derecho

⁴⁴ Circular 2/2009 FGE, fundamento relativo a la interpretación del término en el ámbito del derecho penal y doctrina jurisprudencial.

⁴⁵ Otras sentencias que abalan esta postura son las siguientes: SAP de Barcelona de 12 de mayo de 1998 (ARP 1998/2819): *"El hecho de presentar tales declaraciones sin ocultar datos es suficiente a efectos penales para considerar que se ha producido una regularización de la situación tributaria del hoy acusado"*. O también otras tales como; ATS de 19 de julio de 1997 (RJ 1997/7482) o STS de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997/7843)



comparado, y en concreto a la legislación alemana que como bien sabemos fue en gran medida importada a nuestro sistema jurídico, también encontramos una referencia expresa⁴⁶ a la necesidad de pago como requisito para que la regularización tributaria tenga lugar. No obstante, es preciso señalar una **diferencia** entre ambos ordenamientos jurídicos (alemán y español) pues mientras que el primero sí que hace una expresa mención al plazo en el que los obligados tributarios deben de abonar a la Hacienda Pública los impuestos que previamente han defraudado, en el caso del art. 305.4 CP tan solo se menciona la necesidad de pago pero nada se establece con respecto al plazo o demás requisitos necesarios para que esta tenga lugar.

En este sector doctrinal, tal y como establece ROMERO DUPLÁ, podemos encuadrar a autores tales como; MARTINEZ-BUJAN, BOIX REIG, IGLESIAS RIO, GONZALEZ DE MURILLO y MORALES PRATS. Para todos ellos, **el pago de la deuda tributaria**, que previamente ha determinado la administración tributaria, constituye **una condición indispensable de impunidad**, pues mediante dicho pago se neutraliza tanto el desvalor de acción como el de resultado de una conducta considerada como típica, antijurídica y culpable, además de evitar que el autor o sujeto activo del delito disfrute de los beneficios obtenidos por realizar una conducta que resulta contraria al ordenamiento jurídico. Por lo tanto, se erige así como el único medio eficaz para anular la impresión negativa que la conducta criminal causó en la colectividad⁴⁷. De tal manera que con ello se establece la insuficiencia del acto de rectificación voluntaria para

⁴⁶ Art. 371 del Abgabenordnung

⁴⁷ ROMERO DUPLA, C, "Causas de justificación. La regularización tributaria" en GARCÍA TIZÓN LÓPEZ, A (Dir.) y BAL FRANCES, E (Coord.) *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Ministerio de Justicia, p. 201.

proceder a la aplicación de la excusa absoluta en cuestión, puesto que, el cumplimiento de ambos requisitos cancelaría de forma total la deuda dándose por cumplidos tanto los fines reparadores económico-fiscales, como las expectativas de prevención general y especial.

Por si ello fuera poco, según la Circular de la FGE 2/2009, el deber de pago es un elemento consustancial a la noción de tributo, y se deriva de los postulados pragmáticos recogidos en los arts. 31.1 CE⁴⁸ y 19 LGT, y es que la declaración complementaria espontánea y extemporánea no puede por sí sola compensar la lesión al bien jurídico y el perjuicio patrimonial causado, resultando así que la rectificación y el pago aparecen conectados de forma cronológico-secuencial y son inseparables al efecto de provocar la liberación de la sanción penal.

Como último argumento, podemos decir, que resultaría chocante el hecho de que, en base al art. 21.5 CP el obligado tributario que realizara el pago de la deuda (ya fuera total o incluso parcial) se procediera a la atenuación de su pena, y en cambio, el obligado tributario que únicamente presentara su declaración complementaria gozara de una exención total de la pena.

Destacar en todo caso, que se trata de una postura plenamente avalada por el TS, pudiendo a modo de ejemplo mencionar la STS de 30 de octubre del 2001

⁴⁸ Arts. 31.1 CE: "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá el carácter de confiscatorio*".

Art 19 LGT: "*La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria*".



(RJ 2001/9089): *"Regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago"*, y la STS de 15 de julio del 2002 (RJ 2002/8709) que de forma clara en su fundamento de derecho decimoctavo viene a sintetizar la exigencia de ambos requisitos al decir: *"Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo y positivo por parte del deudor, que asume no solo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan la situación provocada por su actitud"*.

1.2.2.1-. Momento de pago y posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento del pago.

Como criterio general parece que el abono de las sumas fraudulentamente eludidas, obtenidas o disfrutadas habrá de realizarse en el momento en que el sujeto presente la declaración de rectificación. El pago deberá comprender las referidas cantidades objeto de la defraudación y, en los casos de la primera modalidad genérica de comisión del tipo, los recargos de demora aplicables a las mismas⁴⁹.

No obstante, pueden existir casos en los que el autor que declara las circunstancias con relevancia

⁴⁹ La inclusión de estos recargos obedece, por una parte, a que todo pago extemporáneo de la deuda determina el devengo de tales incrementos de la deuda y, por otra, al hecho de que resultaría incomprensible que el abono post-delictivo de las sumas defraudadas se realizase en condiciones más ventajosas que el ingreso fuera de plazo reglamentario de una deuda impagada (BRANDARIZ GARCÍA, J A, "Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP" en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, 1998, pp. 199-200.

contributiva no pueda realizar el pago, o no pueda cumplimentarlo en su totalidad, a pesar de haberse esforzado por llevarlo puntualmente a cabo. En estos supuestos excepcionales, según BRANDARIZ, y siempre que la seriedad de los esfuerzos de pago determine una evidente reducción de la necesidad de imponer la pena, desde los fines preventivo-generales y preventivo-especiales de la misma, podrá desarrollarse el procedimiento habitual de recaudación y cabrá, en concreto, la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago⁵⁰.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos en su informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial⁵¹ argumenta que: *"La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 establece que las personas y entidades previstas en la misma deberán ingresar la cuantía resultante de la declaración tributaria especial, por lo que no resulta de aplicación la figura del aplazamiento o fraccionamiento previsto en la Ley General Tributaria"* Postura que es sostenida por CAZORLA PRIETO quien dice que el ingreso de toda cantidad resultante es requisito imprescindible para que la declaración tributaria especial esté correctamente hecha y produzca los efectos sanatorios que conocemos⁵².

⁵⁰ *Ibídem.*

⁵¹ DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, Informe de 27 de junio del 2012 sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial. p. 14.

⁵² CAZORLA PRIETO, L M, "X. Los aspectos procedimentales" en *La llamada "amnistía fiscal". Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de*



2-. REQUISITOS NEGATIVOS: LAS CAUSAS DE BLOQUEO

Las **causas de bloqueo** son aquellas circunstancias que impiden la aplicación de la excusa absolutoria de levantamiento de la pena, es decir conllevan la ineficacia de la regularización tributaria.

O lo que es lo mismo, tal y como dice BRANDARIZ, **las causas de bloqueo** son límites temporales a partir de los cuales el comportamiento post-delictivo no generará el efecto de anulación de la pena. Pero ello no significa que el legislador haya renunciado a condicionar la regularización a su carácter de espontáneo o voluntario, sino que este carácter ha sido entendido en su vertiente normativa⁵³, manifestándose así la voluntariedad mediante la actuación antes de tales límites temporales. En suma, **la regularización será voluntaria cuando** se verifique antes de la concurrencia de cualquiera de los requisitos negativos de bloqueo⁵⁴.

En todo caso, y en aras de garantizar la seguridad jurídica el CP detalla a la perfección las causas de bloqueo, que concretamente son:

30 de marzo), Navarra, Thomson Reuters. Aranzadi, 2012, p. 104.

⁵³ El concepto normativo de voluntariedad se refiere a un proceso de formalización u objetivación del mismo que se caracteriza por sus ventajas en materia probatoria y de seguridad jurídica que aporta, ya que no tiene en cuenta vertientes psicológicas del obligado tributario como por ejemplo el arrepentimiento (BRANDARIZ GARCÍA, J A, "La regularización post-delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública..." en *Estudios penales y criminológicos XXIV, Op. Cit.* p. 87).

⁵⁴ *Ibídem.*

-
- Notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación de la Administración Tributaria.
 - Interposición de querrela o denuncia contra el obligado tributario por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonomía, foral o local de que se trate.
 - Antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.

2.1.- Notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación de la Administración Tributaria.

2.1.1.-Aspectos relativos a la notificación.

En primer lugar, y siguiendo a IGLESIAS RIO, debemos de decir que el art. 305.4 del CP no hace referencia a un efectivo descubrimiento del hecho, sino que adelanta el bloqueo a momentos anteriores, en concreto, al momento en el que tiene lugar la notificación del inicio fáctico de una investigación tendente a esclarecer la existencia o no de un delito fiscal. No obstante, debemos de decir que en el caso del derecho alemán, el art. 371 de la Ordenanza Tributaria Alemana sitúa la operatividad del bloqueo en el momento en el que "se produzca el descubrimiento ya sea total o parcial del hecho, pero siempre que el autor lo supiera o al



menos lo debiera suponer debido a una apreciación prudente de la situación”⁵⁵.

El fundamento de todo ello lo encontramos en el hecho de que, la notificación pone de manifiesto al obligado tributario o bien el descubrimiento de sus actuaciones, o bien, la inminencia del mismo. Por lo tanto, si aceptáramos que el contribuyente ante el peligro de ser descubierto por la recepción de la notificación pudiera regularizar, ésta carecería (la regularización) del elemento de voluntariedad que en todo momento debe presidirla.

El principal problema que al respecto se plantea es el siguiente: ¿Es operativo el levantamiento de la pena en aquellos casos, en los que a pesar de que el obligado tributario no tiene la notificación de la administración tributaria, sí que conoce por otra vía del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación? Según BRANDARIZ y en representación de la doctrina mayoritaria, sí que se puede permitir la aplicación de la causa de levantamiento de la pena en aquellos casos en los que el infractor ya conocía por otros medios distintos de la notificación. Abriéndose así la posibilidad de que en la práctica se produzca un proceso de negociación entre el obligado-infractor y la Administración⁵⁶, en el que la

⁵⁵ IGLESIAS RIO, M A, “Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia: La notificación de las actuaciones de comprobación de las deudas y la interposición de denuncia o querrela” en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP)*, *Op. Cit.* p. 354.

⁵⁶ Nuevamente según BRANDARIZ, ello se evitaría si el legislador hiciese depender el momento de bloqueo al descubrimiento del hecho, y del conocimiento de tal circunstancia por parte del sujeto.

norma penal se vería instrumentalizada en beneficio de los intereses meramente recaudatorios⁵⁷.

2.1.1.1-. Formalidades de la notificación

El CP no establece expresamente cuáles son las formalidades necesarias que debe cumplir la notificación, por lo que en este punto se produce un reenvío a la normativa administrativa. En concreto, dicho reenvío es realizado a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC en adelante) y a la LGT. Siendo de vital importancia, no solo la correcta identificación del sujeto u obligado tributario, sino también que este conozca con exactitud que se ha procedido al inicio de las actuaciones.

En este punto, es preciso matizar una diferencia con respecto a la doctrina alemana, pues mientras que ésta realiza una interpretación que se podría considerar como demasiado flexible de las formalidades necesarias para la notificación, aceptando incluso la validez de notificaciones realizadas por teléfono. La doctrina española se sitúa en el lado opuesto, pues entiende que la notificación debe reunir las exigencias legales recogidas tanto en la LRJPAC como en la LGT.

En lo relativo a los posibles **vicios de las notificaciones**, debemos diferenciar entre vicios formales y materiales. Los primeros son inesenciales pudiendo ser corregidos por las autoridades financieras y permiten la prosecución a inspeccionar de nuevo los hechos. **Siendo así únicamente relevantes los vicios**

⁵⁷ BRANDARIZ GARCÍA, J A, "La regularización post-delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública..." en *Estudios penales y criminológicos XXIV, Op. Cit.* p. 90.



materiales de la notificación, pues pueden interrumpir el efecto de bloqueo de la autodenuncia; dichos vicios conllevarían la plena nulidad cuándo merezcan tal consideración, de acuerdo con una valoración penal. Por ejemplo, cuando la administración tributaria haya obtenido informaciones o sospechas de fraude mediante engaño, amenaza, coacciones, pruebas ilícitas, etc.⁵⁸.

2.1.1.2-. ¿Se puede considerar como acto de notificación la comparecencia de un funcionario o autoridad financiera para proceder, en términos generales, a la inspección?

Debemos decir que este requisito se encuentra enunciado de forma expresa en el art. 130.2 LGT⁵⁹, así como también se encuentra enunciado con tal carácter en la legislación alemana⁶⁰.

Es de destacar, que aunque no existe unanimidad en la doctrina, con carácter general se entiende, que la presencia del inspector proporciona plena seguridad jurídica del inicio de las actuaciones, ya que se alza como un dato perfectamente objetivable que delimita con

⁵⁸ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia ..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op. Cit. p. 366.

⁵⁹ Art. 130.2 LGT: "Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimiento o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos impositivos o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos."

⁶⁰ Art. 371.2 1.a) Abgabenordnung.

relativa precisión el efecto de bloqueo, aún cuando el sujeto pasivo no se encuentre en ese momento en el lugar de la inspección. Ello también es constatado por MARTÍNEZ BUJÁN, quién adjudica los mismos efectos a la “comunicación debidamente notificada” que a la “presencia de la Inspección debidamente constatada y conocida por el interesado con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras”⁶¹.

Por lo que, a modo de conclusión, podemos decir que la **personación del inspector tributario** en el lugar dónde presumiblemente se ha cometido el hecho ilícito con la finalidad de iniciar por éste las actividades inspectoras, siempre y cuando el obligado tributario conozca tal personación, es comparable y por lo tanto **provoca, el mismo efecto de bloqueo que la recepción de la notificación** del inicio de las ya mencionadas actividades de inspección.

2.1.1.3-. Alcance de la notificación.

Estamos ante un aspecto sumamente importante, dónde una vez más, nuestro CP posee una gran indeterminación, pues surgen preguntas tales como; ¿debemos entender que el bloqueo de la regularización afecta a todos los impuestos de los que el obligado en cuestión sea titular? O sin embargo; ¿El efecto de bloqueo solo alcanza a aquellos impuestos y durante los periodos concretos investigados por la Administración Tributaria?

⁶¹ IGLESIAS RIO, M A, “Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia ...” en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP)*, *Op Cit.* pp. 360-361



Pues bien, se trata de dos cuestiones de gran incidencia y frente a las cuales debemos de decir que efectivamente, **el bloqueo solo alcanza a aquellos impuestos y durante los concretos periodos que hubieran sido objeto de investigación por la Administración Tributaria.** O lo que es lo mismo, las actuaciones de investigación no tienen una incidencia negativa universal, de tal modo que una actuación inspectora bloquee toda clase de impuestos y respecto de cualquier periodo. Que muy por el contrario, el efecto de bloqueo solo alcanza al ámbito expresamente referido en la notificación⁶².

Con ello, la finalidad que se persigue es otorgar una mayor seguridad jurídica al contribuyente, pues de este modo, podrá saber cuáles son los concretos impuestos y por los concretos periodos impositivos en los que tiene lugar la situación de bloqueo, pudiendo presentar la autodenuncia o declaración complementaria por aquellos periodos impositivos que no se encuentren afectados por la situación de bloqueo.

2.1.2-. Actuaciones de investigación o comprobación de la Administración Tributaria.

2.1.2.1-. Delimitación del concepto de inspección, investigación y comprobación.

Nuevamente para saber el sentido de esta afirmación contenida en el CP, debemos remitirnos a lo establecido en la normativa administrativo-tributaria, y en concreto, a lo dispuesto en la LGT.

En primer lugar, debemos decir, que el término **“inspección”** posee fundamentalmente dos significados, uno en sentido estricto y otro en sentido

⁶² *Ibíd.* p. 374.

amplio. **Según el primero**, la inspección se entiende como la actividad de comprobación cuya finalidad es verificar el cumplimiento de los deberes de los obligados tributarios, es decir, supone la verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los administrados. Sin embargo, **en un sentido amplio**, la inspección se concibe como el conjunto de funciones atribuidas a los órganos inspectores, constituidas no sólo por las de comprobación, sino también por otras tales como; liquidación, sanción o resolución⁶³.

En el supuesto que nos ocupa, debemos de partir de la noción estricta del concepto de inspección. Ahora bien, una vez dicho esto, se hace necesario precisar que entendemos por comprobación y que por investigación. Pues bien, mientras que **la primera** tiene por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones. La **investigación** tiene como finalidad descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios⁶⁴.

2.1.2.2-. Actuaciones de comprobación e investigación como causas de bloqueo en el delito de fraude fiscal.

En este punto, la doctrina debate acerca del hecho de si es suficiente para que tenga lugar el bloqueo con la mera comprobación de que efectivamente ha tenido lugar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, o sin embargo, si es necesario añadir a

⁶³ CORRAL GUERRERO, L, "Potestad tributaria de comprobación" en *Cuaderno de Estudios Empresariales*, Madrid, 1993, nº3, p. 56.

⁶⁴ Art. 145 apartados 2 y 3 LGT.



este requisito la sospecha fundada de la Administración de que se ha cometido un ilícito.

Por un lado encontramos a los representantes de la teoría fiscal, los cuáles desde una perspectiva que se puede considerar amplia, defienden la suficiencia de la "mera sospecha" de fraude (que no equivale al efectivo descubrimiento de los hechos) seguida del inicio por parte de la Administración Tributaria de las actuaciones tendentes a la comprobación para que tenga lugar el bloqueo, pues en todo caso tales actuaciones permiten ya al Estado tener un conocimiento real de la existencia o no del ilícito.

Por otro lado, encontramos a IGLESIAS RIO, que desde una perspectiva más restrictiva, exige para que tenga lugar el bloqueo que la fase de investigación haya cristalizado primero en una concreta sospecha inicial, de la que se desprenden puntos de apoyo materiales reales y suficientes para afirmar la existencia de una defraudación, con independencia del posterior descubrimiento del delito⁶⁵.

Por lo tanto podemos concluir que, **para que estas actividades de investigación y comprobación constituyan verdaderos efectos de bloqueo, es necesario que sean idóneas, reales y efectivas para el descubrimiento de la situación tributaria.** Tornándose así en insuficiente y por tanto no susceptible de producir un bloqueo, las actividades de carácter formal destinadas, ya sea a informar a la Administración

⁶⁵ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia ..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Op Cit. pp. 354-355.

Tributaria, o bien a esclarecer determinadas dudas a dicha Administración por parte del obligado tributario.

2.2-. Interposición de querrela o denuncia contra el obligado tributario por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonomía, foral o local de que se trate.

En principio, debemos de decir, que esta causa de bloqueo de la regularización tributaria **resulta operativa en aquellos casos** en los que previamente no hubiera tenido lugar las actividades de investigación y comprobación por parte de la Administración Tributaria.

El aspecto más controvertido, y por ende, más debatido por la doctrina en relación con esta causa de bloqueo, consiste en determinar el momento a partir del cual la misma actúa, o lo que es lo mismo, si es necesario o no para que tenga lugar el bloqueo que el obligado tributario conozca formalmente que se ha interpuesto contra él una denuncia o querrela.

2.2.1-. Posición doctrinal I: No es necesario que el obligado conozca formalmente la interposición de la denuncia o querrela.

Los defensores de esta posición doctrinal, entre los que se encuentran, según ROMERO DUPLÓ, MARTÍNEZ BUJÁN o CALDERÓN CEREZO, sostienen que no es necesario que el obligado tributario conozca formalmente el hecho de que el MF, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, local o foral, han interpuesto una denuncia o querrela contra él, para que la causa de bloqueo actúe de forma automática impidiendo la regularización.



El principal argumento esgrimido por estos autores, es básicamente; que el legislador ha evitado emplear las palabras “notificación” o “conocimiento formal”, que sin embargo sí que se utilizan en otras causas, por lo que para aplicar esta causa de bloqueo, en principio, bastaría con acreditar que el sujeto llegó a conocer, por cualquier medio, la interposición de la denuncia o querrela dirigida contra él⁶⁶.

Otro argumento también enunciado por este sector doctrinal, pero en este caso de menor peso consiste en el hecho de que, cuando se procedió a la tramitación parlamentaria del antiguo art. 349.3 CP, se realizó una enmienda parlamentaria cuyo objetivo era la inclusión en la redacción de esta causa de bloqueo de este requisito de notificación de la denuncia o querrela, sin embargo, dicha enmienda no prosperó.

2.2.2-. Posición doctrinal II: Sí es necesario que el obligado tributario conozca formalmente la interposición de la denuncia o querrela.

Como defensores de esta posición destacan autores como MORALES PRATS, APARICIO PEREZ, IGLESIAS RIO y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO⁶⁷,

⁶⁶ ROMERO DUPLÓ, C, “Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria” en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op. Cit.* pp. 218-219.

⁶⁷ Sobre este particular vid las siguientes obras:

- IGLESIAS RIO, M A, “Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia: la notificación de las actuaciones de comprobación de las deudas y la interposición de denuncia o querrela” en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP), Op. Cit.* p. 385.
- APARICIO PEREZ, J, *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 325.

quienes sostienen la insuficiencia de la mera interposición de la denuncia o querrela para producir el bloqueo, siendo necesario además tanto la admisión a trámite de la misma, así como su correspondiente notificación al obligado tributario.

De tal manera que, el sujeto presuntamente inculpado, aunque conozca de facto el descubrimiento inminente del hecho o la interposición de la querrela o denuncia, pero no haya recibido aún notificación oficial, podría regularizar hasta la admisión a trámite por parte del juez instructor de la querrela o denuncia⁶⁸, pues en definitiva, **la voluntariedad o espontaneidad del obligado tributario no se ve afectada** cuando este regulariza su situación tributaria antes de conocer formalmente el inicio de las actuaciones.

Es de destacar que se trata de una posición doctrinal sólida, ya que se encuentra avalada tanto por el derecho comparado⁶⁹, como por la jurisprudencia.

En el plano jurisprudencial encontramos sentencias tales como; SAP de Madrid de 11 de julio de

-
- GONZALEZ DE MURILLO, J L y CORTÉS BECHIARELLI, E, *Delitos contra la Hacienda Pública, Madrid*, Edresa, 2002, p. 92.

⁶⁸ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia ..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, *Op Cit.* p. 383.

⁶⁹ El ya mencionado art. 371 de la Abgabenordnung u ordenanza tributaria alemana, también exige expresamente la presencia de este requisito de carácter subjetivo, en base al cual, el obligado tributario en cuestión debe de conocer de manera fehaciente que contra él se ha iniciado un procedimiento penal.



2003, que en su fundamento jurídico segundo establece: *“Una vez iniciado el procedimiento judicial, es necesario que se produzca la notificación en legal forma al contribuyente, a fin de constatar que ha tenido un conocimiento efectivo de la imputación, pues carece de sentido una interpretación de la norma que sitúe el límite en la interposición de la denuncia o querrela, sin el menor conocimiento por parte del denunciado o querrellado de los hechos que se le atribuyen en aquellas”*.

A lo que se le suman la STS de 29 de septiembre del 2000 (RJ 2000/9251) y la SAP de Barcelona, de 12 de mayo de 1998 (ARP 1998/2891) en las cuales, lo que se viene a decir es que; el plazo para que pueda empezar a apreciarse la excusa absolutoria de la regularización tributaria, empieza a contarse a partir del momento en el que el obligado tributario recibe la notificación en la que se le comunica la admisión a trámite de una denuncia o querrela, así como la descripción de los hechos presuntamente delictivos y de las personas afectadas por los mismos⁷⁰.

2.3-. Conocimiento formal por parte del obligado tributario de la iniciación de actuaciones por el MF o por el Juez de instrucción

Nos encontramos ante la tercera y última causa de bloqueo de la regularización tributaria, y que guarda una diferencia muy significativa con las anteriores, y es que en ella, el legislador sí que realiza una mención expresa

⁷⁰ La STS citada es la que confirma la SAP de Barcelona, y ambas resuelven un supuesto de hecho en el que, el obligado regulariza su situación tributaria el mismo día en el que recibe la notificación de la admisión a trámite de la denuncia o querrela. Es de destacar, que se procede por los órganos judiciales a la apreciación de la excusa absolutoria, pues por horas, no es posible determinar si la regularización ha sido anterior o no a la comunicación judicial.

a la necesidad de que el obligado tributario conozca formalmente el inicio de las actuaciones del MF o del Juez de Instrucción.

La doctrina, en la que destacan autores tales como MARTÍNEZ BUJÁN o MORALES PRATS, ha sostenido el hecho de que estamos en presencia de una cláusula de cierre dónde se pueden incardinar aquellos supuestos en los que, previo conocimiento por el juez de una *notitia criminis*⁷¹, éste toma la decisión de iniciar las diligencias penales oportunas.

En definitiva, este supuesto de bloqueo, lo que trata es de recoger la posibilidad de iniciar un proceso penal por delito fiscal al amparo de la previa realización tanto de unas diligencias de investigación⁷², como de unas diligencias judiciales⁷³.

⁷¹ El juez, puede conocer esta *notitia criminis*, no solo por su propia autoridad investigadora, sino también tanto por denuncias anónimas como de terceros. (IGLESIAS RIO, M A. "Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia ..." en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, *Op Cit.* p. 385.)

⁷² Recordemos, que las diligencias de investigación son realizadas por el MF al amparo del art. 773.2 LECrim: "*Cuando el MF tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente o por serle presentada una denuncia o atestado, practicará el mismo y ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los participantes en el mismo [...]*".

⁷³ Las diligencias judiciales se encuentran establecidas en el art. 777 y ss. LECrim, pero en concreto el art. 777.1 establece lo siguiente: "*El juez ordenará a la Policía judicial o practicará por sí las diligencias necesarias encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él*



Aquí nuevamente surge una problemática interpretativa acerca de que debemos de entender por “conocimiento formal”, pero con la salvedad de que en esta causa de bloqueo el debate doctrinal se traslada al siguiente plano: ¿Es suficiente para que tenga lugar el bloqueo con que el obligado tenga sólidos indicios del inicio de las diligencias de investigación y de las diligencias penales? O en cambio ¿Es necesario que tenga lugar una notificación expresa en la que se le comunique el inicio de las mismas para que el bloqueo sea operativo?

La jurisprudencia ha partido de la necesidad de realizar una interpretación conjunta de los términos “permitir” y “tener conocimiento”. Es de destacar, que la SAP de Barcelona de 12 de mayo de 1998 (ARP 1998/2819), realiza tal interpretación conjunta de ambos términos entre sí, además de fundamentar su postura en el deber de velar por los derechos procesales, al establecer en su fundamento jurídico segundo: “[...] *lo importante aquí es hacer una interpretación conjunta de “permitir” y la expresión “conocimiento formal”. Al respecto, debe tenerse en cuenta la naturaleza del auto de inculpación y su trascendencia en orden a fijar la situación procesal del “inculpado”, pues se trata de un acto que permite a las partes la ocasión de hacerse oír y de exponer cuanto convenga a la defensa de sus intereses lo que exige, a su vez, un previo conocimiento, de forma completa y detallada, de los hechos presuntamente delictivos y cuya comisión se atribuye. A la trascendencia de dicho auto se une en el presente caso el que determina el momento a partir del cual resultaría imposible la aplicación de la excusa absolutoria. Por tanto [...] se entiende que el auto inculpatario precisa de*

hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento, dando cuenta al MF de su incoación y de los hechos de la determinen. [...]”.

un conocimiento personal de la persona o personas a las que se refiere [...]”.

En este caso, según GONZALEZ DE MURILLO y MERINO JARA⁷⁴, el evasor se encuentra enormemente favorecido por este requisito, pues la ley condiciona el efecto de bloqueo a que el sujeto alcance un “conocimiento formal” del inicio de las actuaciones de investigación. No resultando extraño imaginar, que por diversos cauces, el sujeto pasivo haya podido llegar a tener un conocimiento “real” del descubrimiento que ha aprovechado para regularizar su situación tributaria antes de recibir la notificación. Una regularización en estas circunstancias no sería voluntaria ni espontánea, por lo que estos autores postulan una **interpretación restrictiva** al considerar que el dato decisivo es “el conocimiento del sujeto acerca de si ha sido descubierto, no bastando para excluir la espontaneidad el hecho de que efectivamente lo haya sido, si éste lo desconoce”, evitándose así tratamientos desiguales en el caso de que concurren dos codelincuentes en una misma infracción y uno de ellos conoce formalmente el anuncio de las actuaciones y el otro no ha recibido la notificación formal⁷⁵.

Sin embargo, en el lado opuesto encontramos a IGLESIAS RIO, quién afirma que este requisito del conocimiento formal no solo debe de ser aplicable en

⁷⁴ GONZALEZ DE MURILLO, J L y MERINO JARA, J, “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública” en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 236, 1995, p. 370

⁷⁵ IGLESIAS RIO, M A, “Capítulo séptimo. Análisis de los presupuestos negativos que bloquean la eficacia de la autodenuncia ...” en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP)*, *Op Cit.* pp. 387-388.



este supuesto de bloqueo, sino en todos, pues está encaminado a dotar de seguridad jurídica al obligado tributario que decide regularizar su situación tributaria, pues conoce con exactitud el momento a partir del cual resultan operativas las causas de bloqueo. Además, éste autor considera que sí existe voluntariedad en la regularización cuando el obligado tributario realiza la misma, aún cuando ya se hubieran iniciado las diligencias correspondientes, si no tiene conocimiento formal de las mismas.

V-. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS CLÁUSULAS DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

Llegados a este punto, se hace necesario hacer mención a los problemas de constitucionalidad con las que dichas cláusulas se han enfrentado y aún se enfrentan.

Es de destacar, que han sido numerosas las ocasiones en las que los tribunales se han pronunciado acerca de esta cuestión, y no solo han sido los tribunales españoles, sino que los tribunales alemanes⁷⁶ también

⁷⁶ El Tribunal de Instancia de Saarbrücken presentó una cuestión de inconstitucionalidad en su resolución de 2 de diciembre de 1982, acusando a los apartados 1 y 3 del art. 371 de la *Abgabenordnung* de vulnerar los derechos fundamentales contemplados en los art. 3-1-1 y 20 de la Ley fundamental de Bonn.

De un lado se apreciaba una diferenciación injustificada atentatoria contra el principio de igualdad con relación a otras figuras delictivas (como el fraude de subvenciones o la estafa) que responden a un contenido de injusto estrechamente emparentado y provocan una similar dañosidad social a la defraudación fiscal pero que, sin embargo, no gozan del privilegio de la autodenuncia, de modo que o bien se

han gozado de tal oportunidad. Por lo que han sido muchas las resoluciones judiciales que han tratado y por ende analizado la posible conculcación de estos importantes principios.

El principio de igualdad se encuentra recogido en el art. 14 CE⁷⁷ siendo así uno de los derechos fundamentales más importantes, gozando así de un gran valor para los ciudadanos.

Antes de continuar, es necesario hacer mención a una sentencia paradigmática, en relación con este principio, se trata de la STC 76/1990 (RTC 1990/76) que concretamente dice lo siguiente: *"El principio de igualdad ante la Ley no prohíbe cualquier diferencia de trato establecida por el legislador, sino sólo las diferencias de*

contempla para todas ellas una específica causa de exención de la pena o para ninguna.

En esta misma línea, el tribunal de instancia consideraba un privilegio constitucionalmente inadmisibles conceder el beneficio de impunidad a los delitos ya consumados, a diferencia de otras múltiples figuras similares que condicionan la exención penal a un resultado que todavía no se ha producido. Un tercer argumento, apelando a los principios generales vigentes en el derecho penal contemporáneo, entiende que el art. 371 de la *Abgabenordnung* vulnera los más elementales fundamentos de la idea de justicia material, dado que permite al defraudador comprar su libertad. Finalmente, el TC Alemán, rechazó esta cuestión. (IGLESIAS RIO, M A. "Capítulo primero. Justificación de la "autodenuncia": Las singularidades criminológicas del fraude fiscal y su incidencia en esta figura" en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP), Op Cit.* pp. 66-67)

⁷⁷ Art. 14 CE: *"Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o familiar"*.



trato entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carezca de una justificación objetiva y razonable o que resultes desproporcionadas en relación con dicha justificación". De tal manera, que en ningún caso, se trata de un principio abstracto de carácter absoluto.

Las principales dudas de constitucionalidad en este plano se sitúan en torno a dos cuestiones: Por un lado, al igual que sucedió en el caso mencionado en la cita 79 en Alemania, que la autodenuncia excluye la condena penal una vez que se ha consumado el delito contra la Hacienda Pública, y que en otras figuras delictivas análogas (como la estafa), la reparación del daño opera como una circunstancia atenuante de la responsabilidad criminal⁷⁸.

Y por otro lado, a su aplicación retroactiva, es decir, se sostuvo la vulneración del principio de igualdad por el hecho de la entrada en vigor **sin carácter retroactivo** de las DA 13^o y 14^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, pues impidió a los contribuyentes que ya estaban siendo objeto de investigación por la Administración Tributaria regularizar su situación, frente a aquellos que sí que pudieron regularizar puesto que contra ellos aún no se habían iniciado tales actuaciones de investigación. De tal manera que, los primeros alegaron la presunta vulneración del principio de igualdad⁷⁹.

Tanto en un caso, como en otro; y según los tribunales, **no se ha producido ninguna vulneración de los principios constitucionales**. El principal

⁷⁸ PEREZ MARTINEZ, D, "Capítulo III. Causas de justificación. La regularización tributaria" en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Op.Cit.* p. 213.

⁷⁹ Este supuesto se planteó en el Auto de la AN de 31 de marzo de 1998 (JT 1998/753).

argumento en este sentido consiste en afirmar, que lo que prohíbe la Constitución es tratar de manera diferente a dos supuestos de hecho iguales, pero que en el caso que nos encontramos, no se trata de supuestos iguales. Con otras palabras; los delitos contra la Hacienda Pública poseen unas peculiaridades jurídicas que los diferencian del resto de delitos patrimoniales, por lo tanto se encuentra plenamente justificado que esta modalidad delictiva reciba un trato jurídico diferente.

Como ejemplos jurisprudenciales podemos citar; la STSJ del País Vasco de 18 de julio de 1997 (JT 1997/982) según la cual estamos en presencia de *"un mecanismo legal que haya permitido una importante afloración de rentas ocultas y unos mayores ingresos públicos que los derivados de no haberse usado, lo que hace proporcional y no desmedido su uso en relación al fin"*. O la STC 198/1995 de 21 de diciembre de 1995, en la que se declaró que el antiguo art. 61.2 LGT no vulnera el principio de igualdad, en su doble vertiente, referida a la igualdad entre los propios contribuyentes que realizan sus pagos tributarios de modo extemporáneo ni tampoco desde la perspectiva del principio de igualdad de trato entre el contribuyente y la Hacienda Pública⁸⁰.

En conclusión podemos decir; que a pesar de las reiteradas dudas de constitucionalidad que ha suscitado la cláusula de regularización tributaria desde que tuvo lugar su implantación en el ordenamiento jurídico, debemos decir que su trato diferente, ya sea con respecto a otros delitos, como entre los contribuyentes

⁸⁰ IGLESIAS RIO, M A, "Capítulo primero. Justificación de la "autodenuncia": Las singularidades criminológicas del fraude fiscal y su incidencia en esta figura" en *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP), Op. Cit.* p. 69.



entre sí por razones temporales o incluso, entre éstos y la Hacienda Pública, se encuentra justificado por motivos de política criminal, no resultando en ningún caso desproporcionado o arbitrario, por lo se puede considerar que ésta cláusula es acorde con la Constitución.

1-. ESPECIAL MENCIÓN AL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADO CONTRA EL RDL 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO. TAMBIÉN CONOCIDO COMO "AMNISTÍA FISCAL".

En la DA 1º de RDL 12/2012 se introduce, para los contribuyentes del IRPF, IS e IRNR una declaración tributaria especial para tal y como dice la disposición general séptima; *"los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de la responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, de la interposición de denuncia o querrela"*.

No obstante, esta DA fue modificada a su vez por la DF 3º del RDL 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, mediante el cual se introdujeron los apartados 6 y 7, pero que en nada afecta a lo ya planteado.

El 15 de junio de 2012, un total de 105 diputados del Grupo Parlamentario del PSOE **presentaron un recurso de inconstitucionalidad** contra la DA 1º del RDL 12/2012, que fue admitido a trámite por providencia del TC de 16 de julio (BOE de 24 de julio).

El **recurso se funda** en la posible contravención del art. 86 del texto constitucional, regulador de la figura del Decreto-Ley, y en el art. 31.1 CE, que consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de justicia tributaria, generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad⁸¹.

1.1-. Análisis jurídico de los posibles motivos de inconstitucionalidad del RDL 12/2012.

1.1.1-. ¿Es el RDL el modo más adecuado de regular este controvertido aspecto?

Existe una fuerte postura jurisprudencial, que a la vez se ve avalada por autores tales como PEREZ ROYO, PALAO TABOADA o FALCÓN TELLA, que sostiene la improcedencia del RDL para regular aquellas materias que afecten a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos.

Aunque la primera sentencia dictada por el TC en este plano es la STC 182/1997 de 28 de octubre (RTC 1997/182), y en la que **el ámbito de la prohibición queda circunscrito** a la alteración del régimen general o los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, esto es, se interpreta que es inconstitucional cualquier intervención o innovación normativa llevada a cabo por un Decreto-Ley, que "por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado tributario a contribuir, según su capacidad económica en el conjunto

⁸¹ IGLESIAS CASAS, J M y GONZALEZ MENDEZ, A, "La evasión fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica" en *Dereito: Revista jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela*. Vol. 22. nº extra 1º. Noviembre de 2013, p. 218.



del sistema tributario". Para ello, hay que tener en cuenta en qué tributo incide, el grado en que interviene el principio de capacidad económica, los elementos que resultan alterados y la naturaleza y alcance de la regulación concreta⁸².

A esta sentencia, le han seguido otras posteriores⁸³, que no solo han confirmado su interpretación, sino que también han abundado un poco más en el asunto, llegando la STC 245/2004, de 16 de julio (RTC 2005/189) a declarar la inconstitucionalidad de un RDL en aquellos casos en los que *"afecte sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como este se configura en el art. 31.1 CE"*.

No obstante, nos encontramos en una zona caracterizada por la incertidumbre jurídica, por lo que no hay respuestas absolutas de certeza. Si bien es cierto, que la opción legalmente más correcta hubiera pasado por la aprobación de una Ley de las Cortes Generales, más que nada, por la seguridad jurídica que ésta otorga.

CARZORLA PRIETO afirma que lo que la jurisprudencia considera inconstitucional del Decreto-ley es cuando este haya "afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos" en lo atiene a ciertos impuestos. Pero, el RDL 12/2012 no afecta al deber de contribuir de todos los ciudadanos, sino que sólo afecta a los que caigan dentro de su ámbito

⁸² *Ibíd*em, p. 219.

⁸³ Destacan las STC 137/2003, de 3 de julio del 2003 (RTC 2003/137) y la STC 108/2004, de 30 de junio de 2004 (RTC 2004/108)

subjetivo y objetivo de aplicación⁸⁴. No aborda, por tanto, una modificación general del deber de contribuir del art. 31.1 CE⁸⁵.

A ello se le suma, que el deber de contribuir de los ciudadanos que pueden verse concernidos por tal invocado RDL no se verá afectado en la mayoría de los casos de una manera absoluta y total, sino de una manera parcial y complementaria con respecto a lo ya tributado en los impuestos a los que alcanza la norma con rango legal ya examinada⁸⁶.

Por lo que en conclusión podemos decir que, aunque la forma en la que se ha promulgado no es la más idónea, queda garantizada, en todo caso, la seguridad jurídica de aquellos que decidan acogerse a lo dispuesto en este RDL 12/2012.

⁸⁴ No obstante, el Grupo Parlamentario socialista sostiene en su fundamento jurídico segundo (Página 11 de su recurso) que; Se trata de una declaración tributaria ad hoc mediante la que el contribuyente reconoce la titularidad de bienes o derechos procedentes de rentas no declaradas en los periodos impositivos anteriores, sobre el valor de dichos elementos patrimoniales aplica un porcentaje para obtener el importe a ingresar en la Hacienda Pública. En consecuencia, el contenido de esta norma revela la estructura de un nuevo gravamen, de carácter temporal, naturaleza personal y directa, de sujeción voluntaria y, lo que resulta más llamativo, alternativo al IRPF, IS e IRNR, siendo estos los tres pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario.

⁸⁵ CAZORLA PRIETO, L M, "II. ¿La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, respeta la Constitución?" en *La llamada "amnistía fiscal" Estudio pormenorizado de la Regularización Fiscal Especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Op. Cit. pp. 17-18.*

⁸⁶ *Ibidem.*



1.1.2-. Análisis de la constitucionalidad de este RDL 12/2012 desde la perspectiva de los principios de igualdad y de justicia tributaria.

La discordancia en este caso, con el principio de igualdad, pasa por dirimir si existe o no un agravio comparativo carente de justificación. Dicho agravio derivaría de la diversa y más favorable tributación a la que se acogen aquellas personas que regularizan con la amnistía fiscal. Y su justificación es básicamente extrafiscal; las necesidades de recaudación. Tal aspecto no parece fundamentar el diverso trato originado y, en menor medida, cuándo tiene como antecedente una conducta con claros indicios de ser reprobable punitivamente⁸⁷.

Por otro lado, debemos de decir, que la **justicia tributaria** (art. 31.1 CE) no es un principio constitucional del que derivan derechos y obligaciones para los contribuyentes, sino que es un fin del sistema tributario que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)⁸⁸.

Según CAZORLA PRIETO, aunque en principio pudiera parecer que este RDL 12/2012 posee una finalidad contradictoria con la Constitución, en realidad no es así, pues recordemos que la finalidad de aquella consiste en acercar a un mayor cumplimiento del

⁸⁷ SANCHEZ HUETE, M A, "Medidas tributarias anticrisis en España: Análisis específico de la amnistía fiscal. *Revista de derecho (Valdivia) online*. 2013. Vol 26, nº1, pp. 95-117. Disponible en el siguiente enlace: http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0718-09502013000100005&script=sci_arttext

⁸⁸ STC 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996/173) y STC 19/2012, de 15 de febrero de 2012 (RTC 201/19).

principio de igualdad tributaria a los sujetos que con la ocultación total de las correspondientes rentas afrentaban máximamente dicho principio. No es contradictoria con la CE la finalidad de la figura que estudiamos, porque, aunque entiende que ética y políticamente no guste, en el fondo supone un alivio al incumplimiento completo del principio de igualdad tributaria a las que aquella se contrae⁸⁹.

1.2.3-. Afectación del CP por el RDL 12/2012.

El RDL 12/2012, de 30 de marzo, no afecta directamente al CP, sino que lo hace de manera indirecta. La DA 1º del RDL 12/2012 modifica el art. 180.2 LGT, y es este artículo de legislación tributaria el que incide en el ámbito penal. Incidencia que en todo caso, debería de realizarse mediante una LO tal y como obliga el art. 25 CE. Pues tal y como viene a decir PEREZ ROYO, a pesar de que la norma penal no se habría modificado, su alcance será distinto a partir del nuevo concepto de regularización tributaria incorporado a la normativa tributaria.

Tengamos en cuenta, que el fundamento del art. 305.4 CP es ofrecer perdón a quien, habiendo cometido un delito de defraudación tributaria, repara el daño causado, antes de ser descubierto, y así lo ha dejado muy claro el TS. Pero, en el supuesto que nos ocupa estamos ante una situación totalmente diferente; una cosa es exonerar de responsabilidad penal a quien paga espontáneamente la totalidad de la deuda evadida más

⁸⁹ CAZORLA PRIETO, L M, "II. ¿La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, respeta la Constitución?" en *La llamada "amnistía fiscal" Estudio pormenorizado de la Regularización Fiscal Especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, Op. Cit. pp. 34-35.*



los recargos e intereses correspondientes, y otra, muy distinta, otorgar el perdón a quien sigue sin pagar la deuda que en su día defraudó, aunque ingrese en su lugar, previo ofrecimiento del Gobierno, un "gravamen especial de atracción de rentas" cuyo importe en muchos casos no llegará a la tercera o cuarta parte de lo defraudado, sin incluir los intereses. Aplicar la excusa absolutoria a estos supuestos supone alterar radicalmente el juicio de reproche que sobre el delito fiscal se contiene en el CP⁹⁰.

Sin embargo, es de destacar que, estas dudas acerca de la constitucionalidad de la norma, no se hubieran producido, si el legislador, utilizando una correcta técnica normativa, no hubiera hecho ningún tipo de mención al art. 180.2 LGT. Pues en ese caso, la norma penal en blanco del art. 305.4 CP, hubiera sido completada por todo el ordenamiento jurídico, incluyendo en él, como es lógico, a este RDL 12/2012.

No obstante y temporalmente hablando, la LO 7/2012 que modificó el CP en general, y este delito objeto de estudio en particular, entró en vigor con posterioridad al RDL 12/2012, por lo tanto, se puede decir que la LO vino a resolver los posibles vicios de constitucionalidad que el RDL pudiera tener. Pero aún así, no resulta totalmente claro, la aplicación de este artículo penal a la declaración tributaria especial contenida en al DA 1º del RDL 12/2012, por lo que en aras de garantizar al máximo la seguridad jurídica, y en una demostración de técnica legislativa, lo más correcto sería, que una LO declarara de manera clara y precisa si es o no aplicable la excusa absolutoria penal a la declaración tributaria especial.

⁹⁰ PEREZ ROYO, F, "Más que una amnistía" en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 154, 2012, p. 12.

VI-. MOTIVOS DE POLÍTICA CRIMINAL.

En primer lugar, debemos decir que aunque son muchos los autores que han teorizado sobre la política criminal, sobre todo destacan ROXIN o VON LIZT. En éste punto debemos de decir, que de una manera genérica **la política criminal se concibe** como una de las manifestaciones de la actividad del poder público en relación con la criminalidad o como conjunto de conocimientos que aportan argumentos y principios para prevenir y disminuir la presencia del delito. Es decir, la política criminal designa al planteamiento que desde el ámbito público, desde el propio Estado, se establece para tratar y hacer frente al fenómeno criminal⁹¹.

Por lo tanto, la finalidad y el objetivo de este último epígrafe es analizar los motivos que han llevado al legislador a establecer como excusa absolutoria la regularización tributaria, donde trataré de responder a preguntas tales como; ¿En la regularización tributaria hay necesidad y merecimiento de pena? ¿Es justo socialmente hablando, que por delitos aparentemente menos graves (hurto o robo) el autor vaya a la cárcel y por defraudar grandes sumas de dinero puedas no ir? ¿Obedecen en realidad las amnistías fiscales a motivos penales, o obedecen a motivos de naturaleza tributaria?

1-. ¿HAY REALMENTE EN LOS DELITOS FISCALES NECESIDAD Y MERECIMIENTO DE PENA?

⁹¹ BORJA JIMENEZ, E, "Sobre el concepto de política criminal. Una aproximación a su significado desde la obra de Claus Roxin" en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. Tomo 56. Fasc. 1º. 2003, p. 130.



La necesidad y el merecimiento de la pena es una teoría que está presente ya en el último estadio del análisis del delito, es decir; nos encontramos ante una conducta típica, antijurídica y culpable, y ahora debemos de discernir, si se trata de una conducta punible o no.

Pero es de destacar que no es la única teoría, pues también nos encontramos con aquella que **fundamenta la exclusión de la punibilidad en motivos de relevancia extrapenal que se imponen frente a los motivos penales**, ya sean estos de prevención general o especial, y que por ende, y debido al mayor peso de los motivos extrapenales, el legislador decide excluir la imposición de una pena.

En principio, toda conducta típica, antijurídica y culpable sería merecedora de pena, pero esa pena solo sería necesaria en aquellos casos en los que los motivos de prevención tanto general como especial así lo indicaran, tal es el caso de la excusa absolutoria.

Sin embargo, en base a la segunda de las teorías enunciadas, la renuncia a la pena aparece como una decisión jurídico-política dado que el castigo sería pertinente en sí mismo, pero no aparece oportuno por otros motivos. En este caso, ROXIN entiende que el hecho de reconocer prioridad a otros fines del Estado frente a los del derecho penal, aún no convierte a la renuncia a la pena en una decisión político-criminal⁹².

En el caso del delito fiscal, nos encontramos formalmente hablando en el caso de la existencia de una pena merecida, pero no necesaria. Aunque, considero, que en un plano material, en realidad tiene lugar la

⁹² DEMETRIO CRESPO, E, "La punibilidad" en *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo II. Teoría del Delito, Op. Cit.* pp. 360-361.

exclusión de la pena por motivos que nada tienen que ver con el derecho penal.

O lo que es lo mismo, la regularización opera como un método o un modo de aumentar los ingresos del Estado, y así ha quedado claro en prácticamente todas las exposiciones de motivos o disposiciones generales de las normas que han influido en esta materia. Por lo que, en este caso la eliminación de la punibilidad y por ende de la pena, obedece más a motivos de política tributaria, que se materializan en la búsqueda de aumentar los ingresos estatales, que a motivos de política criminal, como por ejemplo, puede ser, la disuasión en la comisión de los mismos.

De todas formas, y en este punto me voy a posicionar personalmente, considero que en realidad, sí que existe necesidad y merecimiento de la pena, pero es más, ésta (la pena) no debería poder quedar excluida por el afán recaudatorio del Estado.

El motivo por el cual no se puede hablar de la innecesaridad de la pena, es porque pienso que existen verdaderas razones carácter preventivo-general y especial, y haciendo una comparativa; las mismas razones que existen para que un autor de un delito de hurto pueda ser castigado con hasta 18 meses de prisión, pueden predicarse de aquellos que han cometido un delito de defraudación fiscal. Pues hablando en términos de justicia social, no es justo que el primero pueda ir a la cárcel y el defraudador pueda escaparse de la misma, cuando la cuantía del delito de hurto es tan irrisoria en comparación con la del fraude fiscal.

Recordemos que se puede decir, que la pena tiene como finalidad principal la disuasión de la comisión de futuros ilícitos, aunque si bien es cierto que su imposición



no garantiza que estos no vuelvan a ser cometidos. La pena posee un carácter ejemplificante sobre el resto de la sociedad, concienciado a la misma del hecho de que la comisión de un delito lleva aparejada la imposición de una pena. Sin embargo, con la excusa absolutoria de la regularización tributaria, esta finalidad preventiva de disuasión no actúa puesto que el Estado se conforma tan solo con una compensación económica, cuando en realidad, ello no debería de ser así, sino que se debería buscar el equilibrio entre los motivos tributarios y los motivos de política criminal, siendo quizás el resultado más aceptable, o al menos a mí me lo parece, aquel que imponga al autor del delito, no solo la obligación tributaria de ponerse al día con la Hacienda Pública, sino también una sanción penal.

2-. POLÍTICA CRIMINAL Y REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA; ¿MOTIVOS PENALES O MOTIVOS TRIBUTARIOS?

2.1-. Evolución de la política criminal en el delito de defraudación a la Hacienda Pública.

Fue la ley 50/1977, de 14 de mayo, de Medidas urgentes de reforma fiscal, la encargada de introducir en nuestro ordenamiento jurídico el delito de fraude fiscal o de defraudación a la Hacienda Pública, recogiénolo en el viejo art. 319 CP. Y en el que en el plano de la política criminal destacaron dos aspectos; Por un lado, la previsión misma del delito fiscal en el CP y no en las leyes especiales, como era y es habitual en el derecho

comparado⁹³; y por otro lado, la consideración del delito fiscal en la cúspide de un conjunto de medidas dentro de una política tributaria más amplia⁹⁴.

No obstante, debido a la escasa incidencia de este artículo, el legislador procedió, mediante la LO 8/1985, de 29 de abril, a introducir en el CP los "delitos contra la Hacienda Pública" marcando así un hito muy relevante en el plano de la política criminal, pues estábamos en presencia de un nuevo delito de fraude fiscal, que una vez más, llevó aparejada la modificación de la LGT. Todo ello implicó un incremento de la funcionalidad del delito de defraudación, pues en todo caso, se eliminó la prejudicialidad administrativa⁹⁵ característica de la época anterior.

Nos encontrábamos ante una política criminal que de verdad pretendía luchar contra el fraude fiscal en nuestro país, actuando de manera implacable para así, poder prevenir de manera efectiva la comisión de este delito.

Sin embargo, una excepción a este rigor político-criminal lo constituye la previsión del entonces art. 61.2 LGT, el cuál establecía la posibilidad de quedar libre de

⁹³ Países como Alemania, Francia, Italia o Portugal, no definen en el CP esta materia, sino que lo hacen en leyes especiales. Estas leyes prevén por lo general, tanto para delitos como para infracciones, las penas y las sanciones, además de preceptos relativos al procedimiento.

⁹⁴ SANCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P, "Capítulo II. El precepto del artículo 305.4 del Código Penal en el contexto de la política criminal y tributaria" en *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Op.Cit. p. 38.

⁹⁵ En este momento, los órganos de la administración tributaria, debían de detener sus actuaciones en el caso de constatarse la posible existencia de un delito penal.



sanciones si se procedía a ingresar el importe de la deuda, incluyendo el interés de demora, fuera de plazo y sin requerimiento previo⁹⁶, a lo que se le sumó la promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF, cuyas disposiciones normativas establecieron la posibilidad de evitar sanciones, no solo en el plano tributario, sino también en el ámbito penal.

Cuatro años más tarde, nos encontramos con la LO 6/1995, de 29 de junio, y la LO 10/1995, de 23 de noviembre, las cuales reformaron el CP introduciendo novedades tan importantes como los subtipos agravados y la regularización. A lo que se añadió la Ley 25/1995, de 20 de julio, que modificó de forma parcial y poco profunda la LGT.

Todo ello condujo a una situación en la que, tal y como sigue sucediendo en la actualidad, los evasores fiscales o los defraudadores quedan totalmente exentos de pena, si después de realizar una conducta típica antijurídica y culpable proceden a regularizar su situación con la Administración Tributaria. No obstante, para que esta tenga lugar, es necesaria una precisa e intensa coordinación entre la LGT y el CP.

En sus inicios, la política criminal del delito fiscal tuvo un carácter ascendente, o lo que es lo mismo, el legislador trató de imponer en la sociedad la conciencia de que defraudar a la Hacienda Pública era delito, y como tal, era y debía ser castigado con su correspondiente pena. No obstante, esta tendencia de carácter ascendente se vio detenida en el año 1995, momento en

⁹⁶ SANCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P, "Capítulo II. El precepto del artículo 305.4 del Código Penal en el contexto de la política criminal y tributaria" en *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Op.Cit. p. 41.

el cual, como ya he mencionado, el legislador decidió regular en el CP la excusa absolutoria de la regularización tributaria garantizando así la impunidad, para los que de manera voluntaria y sin requerimiento previo, ingresen las cuantías que hubieran defraudado, marcando así el inicio de un progresivo descenso de la presencia de motivos de política-criminal en este ámbito.

Pero, ¿por qué? es decir; ¿por qué el legislador trata de “eliminar” esa conciencia social anti-defraudatoria, para pasar a conceder impunidad a sus autores? Pues bien, en opinión de SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, la política criminal en materia de lucha contra el fraude fiscal es el producto derivado de una política económica-tributaria de mayor envergadura. El derecho penal se ha adaptado a una política criminal necesitada de alcanzar objetivos efectistas de seguridad, bienestar o prestaciones. Por lo que el derecho penal en materia de protección de la Hacienda Pública parece así haberse administrativizado, pues puede decirse que se ha orientado a la protección de políticas sectoriales absolutamente explicables, pero no plenamente justificadas si son contempladas desde la perspectiva del derecho penal⁹⁷.

En definitiva, lo que ha sucedido es que los delitos penales han pasado de ser eficaces instrumentos al servicio de la política fiscal, a ser considerados como un elemento más del sistema tributario.

Y es que, la regularización fiscal fue introducida en el CP una vez que el sistema tributario en su conjunto estaba plenamente conformado, comprobándose así que la regularización fiscal ha sido fruto de la necesidad de una evolución en la política tributaria, puesto que la

⁹⁷ *Ibíd*em, pp. 69-70.



regularización fiscal, para el ámbito tributario, se constituye como un instrumento apto y necesario en el marco de una política fiscal más amplia que pretendía dar entrada al obligado tributario al cumplimiento de sus obligaciones y mejorar la eficiencia de la gestión de sus tributos⁹⁸, y ello es básicamente, el elemento determinante que ha condicionado e influido en la política criminal.

En conclusión, podemos decir, que aunque inicialmente fueron motivos de política-criminal los que caracterizaron el delito fiscal, en la actualidad, son los motivos de política tributaria los que condicionan y determinan esta importante figura delictiva.

VII-. CONCLUSIONES

Del estudio de ésta cláusula de regularización tributaria contenida en el art. 305.4 CP podemos extraer las siguientes conclusiones:

- I. A pesar de que la primera manifestación de la cláusula de regularización tributaria la encontramos en el art. 61.2 LGT, no fue hasta la entrada en vigor de la LO 6/1995, de 29 de junio, cuando ésta quedó recogida en el viejo art. 349 CP.

Su introducción en el ordenamiento jurídico se debió fundamentalmente a motivos de carácter administrativo-tributario, y en concreto, a la entrada en vigor de las DA 13^o y 14^o de la Ley

⁹⁸ *Ibíd*em, p. 71.

18/1991, del IRPF, pues fueron las encargadas de modificar el art. 61.2 LGT al recoger la posibilidad de canjear y posteriormente regularizar activos financieros. A lo que se le suma, la no apreciación por los órganos judiciales de la inexistencia de responsabilidad declarada en estas DA, lo que conllevó un panorama caracterizado por la inseguridad jurídica cuya solución pasó por la introducción en el CP de dicha cláusula de regularización tributaria.

- II. Se puede decir que han sido fundamentalmente cuatro las tesis que la doctrina ha sostenido acerca de la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización tributaria. Dichas posiciones son: La ausencia de regularización como elemento negativo del tipo, la regularización como una causa de justificación, la regularización implica la exclusión de la tipicidad de la conducta fiscal y la regularización como excusa absolutoria.

Es esta última tesis la más reconocida por la doctrina, pudiéndose así afirmar que se trata de la posición doctrinalmente dominante. No obstante es de destacar que poco a poco y gracias también en parte a la evolución legislativa que ha ido teniendo lugar en la materia, este sector ha ido reelaborando esta tesis, hasta así llegar a considerar a la cláusula de regularización tributaria como una verdadera excusa absolutoria de levantamiento de la pena, que conlleva una exoneración retroactiva de la punibilidad. Con otras palabras, el obligado tributario que después de la comisión del ilícito penal, regularice su situación tributaria cumpliendo con todos los requisitos y sin que hubiera tenido lugar ninguna de las tres situaciones de bloqueo, se procederá a



levantarle la pena que efectivamente le correspondería, es decir, se elimina la punibilidad de su acción.

- III. Los requisitos para que pueda ser apreciada esta excusa absoluta son dos: El primero es la comunicación a la administración pública de los datos previamente falseados u omitidos y el segundo es el ingreso de la deuda.

Con respecto al primero de los requisitos, es de señalar que el deber de presentar una declaración complementaria es incuestionable, convirtiéndose así como el punto básico de partida. Dicha comunicación, que a pesar de carecer de prácticamente de formalidades, necesita cumplir con requisitos tales como; claridad, veracidad o plenitud.

No obstante, sobre el segundo de los requisitos, relativo a la necesidad de pago, existe un intenso debate doctrinal, pues mientras que un sector aboga por su innecesidad, otro sector sostiene, que se trata de un requisito necesario para entenderse regularizada la situación. A mí personalmente, me parece más correcta esta segunda postura, pues en el caso contrario, el obligado tributario tan solo habría comunicado a Hacienda la efectiva defraudación pero no abonaría la cuota tributaria, lo cual iría en perjuicio del resto de obligados tributarios que sí han declarado y abonado sus impuestos en su debido momento, pues estos sí que han procedido a

abonar sus cuotas a Hacienda y el defraudador, en cambio, no estaría obligado a ello.

- IV. Otro aspecto muy importante que afecta a la eficacia de la regularización tributaria, son las causas de bloqueo, pues la regularización para ser válida debe producirse antes de que tengan lugar, es decir, estas causas tienen como finalidad determinar el momento a partir del cual el sujeto no puede regularizar su situación.
- V. Las dudas de constitucionalidad que ha suscitado ésta cláusula de regularización tributaria han sido muchas, y fundamentalmente han estado basadas; En primer lugar, en el hecho de que la autodenuncia en el ámbito del delito de fraude fiscal excluye la condena penal, y sin embargo, en otras figuras análogas es solo una atenuante. Y en segundo lugar, las dudas de constitucionalidad se centran en la posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 CE.

Tanto en un caso como en otro, el TC ha sostenido que la CE no se ha vulnerado y por ende, se ha declarado la legalidad de estas cláusulas, siendo el principal argumento sostenido el siguiente; El diferente trato jurídico que se otorga a los delitos contra la Hacienda Pública es debido a la necesidad de afloración de rentas ocultas, no resultado en ningún caso este trato ni desmedido, ni desproporcionado, ni mucho menos arbitrario.



- VI. Aunque inicialmente fueron motivos de política-criminal los que propiciaron la regulación del delito de defraudación pública, los cuales intentaron concienciar a la sociedad de la gravedad que implicaba la comisión de tal ilícito. Poco a poco, y debido a la incidencia de en este delito de la regulación en el plano administrativo-tributario, éstos motivos de política criminal han ido desapareciendo de la regulación del delito de fraude fiscal, para ir dando paso a motivos de política-tributario, materializados en el intento por parte del Estado de aumentar sus ingresos, hasta que finalmente, el delito del art. 305 en general, y la cláusula del apartado 4 del mencionado artículo se han convertido en meros instrumentos al servicio de la recaudación del Estado.

Todo ello, quizás es lo que ha provocado la consideración de la cláusula de regularización como una excusa absolutoria, pues, personalmente considero, que si fueran verdaderos motivos de política criminal los que configuraran tal ilícito, el legislador no hubiera decidido excluir la imposición de la pena a cambio del pago de la cuota defraudada por el obligado tributario, sino que, o bien no se habría configurado con tal naturaleza jurídica, o quizás incluso no estaría presente, ya que con ella se desincentiva y casi que se fomenta la comisión de este ilícito, ya que si Hacienda no te "pilla" tienes mucho que ganar, y en el caso de que te "pille", pierdes poco pues con el abono de una determinada cuota es suficiente. Sin embargo, en el plano de la política criminal, quizás interesaría más la imposición de una pena, para así, volver a concienciar a la sociedad de que delinquir es un

hecho reprobable y por ende, merecedor de ser castigado.

VIII-. BIBLIOGRAFÍA

APARICIO PÉREZ, J, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997.

BAJO, M y BACIGALUPO, S, *Derecho penal económico*, Centro de Estudios Ramón Arces, S.A, 2000.

BOIX REIG y MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

BORJA JIMENEZ, E, *Sobre el concepto de política criminal. Una aproximación a su significado desde la obra de Claus Roxin*, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo 56, fasc. 1, 2003.

BRADARIZ GARCÍA, J A, *Estudios penales y criminológicos XXIV*, Universidad de Santiago de Compostela, 2004.

BRANDARIZ GARCÍA, J A, *Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los art. 305 y 307 CP*, en Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña, 1988.

CAZORLA PRIETO, L M, *La llamada "amnistía fiscal". Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo)*, Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2012.



CORRAL GUERERRO, L, Potestad tributaria de comprobación, Cuaderno de Estudios Empresariales, Nº3, Madrid, 1993.

DEMETRIO CRESPO, E (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del derecho penal. Tomo II. Teoría del Delito*, Madrid, Iustel, 2011.

DIEZ LIRIOS, L C, *La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012*, Revista de Jurisprudencia, nº2, septiembre de 2013.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Informe de 27 de junio del 2012 sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial*.

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.

FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, Circular 2/2009 sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305, y 3 del art. 307 del Código Penal.

GARCÍA TIZÓN LÓPEZ, A (Dir.) y BAL FRANCES, E (Coord.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Ministerio de Justicia, 2004.

GONZALEZ DE MURULLO, J L y CORTÉS BECHIARELLI, E, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Edresa, 2002.

GONZALEZ DE MURULLO, J L y MERINO JARA, J, *La regularización tributaria en la reforma de los delitos*

contra la Hacienda Pública, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 236, 1995.

HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J M, *Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 239, 1996.

IGLESIAS CASAIS, J M y GONZALEZ MENENDEZ, A, *La evasión fiscal y su "amnistía". La justicia tributaria en un contexto de crisis económica*, Dereito: Revista jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela, Vol. 22, nº extra 1º, Noviembre de 2013.

IGLESIAS RIO, M A, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)*, Valencia, Tirant lo Blanch monografías, 2013.

MARTINEZ ARRIETA MARQUEZ DEL PRADO, I, *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014.

MARTINEZ BUJÁN, C, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio)*, Madrid, Tecnos, 1995.

PEREZ ROYO, F, *Más que una amnistía*, Revista española de Derecho Financiero, nº 154, 2012.

QUINTERO OLIVARES, G (Dir.) y MORALES PRATS, F (Coord.), *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Navarra, Aranzadi Thomson Reuters, 2011.



QINTERO OLIVARES y VALLE MUÑIZ (Coord.),
Comentarios al Código Penal de 1995, Pamplona,
Aranzadi, 1999.

SÁNCHEZ HUETE, M A, *Medidas tributarias anticrisis en España: Análisis específico de la amnistía fiscal*, Revista de derecho (Valdivia) online, Vol. 26, nº1, 2013. (Disponible en el siguiente enlace: http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071809502013000100005&script=sci_arttext). (Contenido revisado el día 14 de abril de 2016).

SANCHEZ - OSTIZ GUTIERREZ, P, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Navarra, Aranzadi monografías, 2002.

SANZ DIAZ PALACIOS, J A, *Las amnistías fiscales en España. La "declaración tributaria especial" del año "*