



# Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal

(A propósito de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio)

**Carlos Palao Taboada**

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
Consejero de Montero-Aramburu*

## Extracto

La Orden HAC/530/2020 culmina una evolución en virtud de la cual la regularización de la situación fiscal del obligado tributario como causa eximente de la responsabilidad penal por delito fiscal ha pasado a estar regulada en gran parte por normas tributarias, por tanto de carácter administrativo. Esta situación es anómala pues, en opinión del autor, la regularización penal (a efectos del delito) es distinta de la tributaria (relativa a las infracciones administrativas). En consecuencia, estas regularizaciones deben regularse separadamente por normas correspondientes a su respectiva naturaleza. La normativa vigente en materia de regularización es un ejemplo de la «administrativización» del Derecho penal en materia de delito fiscal por la que este se convierte en instrumento de recaudación tributaria.

**Palabras clave:** delito fiscal; regularización; excusa absolutoria; «administrativización» del Derecho penal.

Fecha de entrada: 14-10-2020 / Fecha de aceptación: 09-11-2020 / Fecha de revisión: 23-10-2020

**Cómo citar:** Palao Taboada, C. (2020). Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal (A propósito de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 5-38.



# Administrative (tax) law and criminal law concerning voluntary regularization in the case of a tax crime

(Regarding ministerial Order HAC/530/2020)

Carlos Palao Taboada

## Abstract

Ministerial Order HAC/530/2020 culminates an evolution by means of which the regularization of the situation of the taxpayer as a cause of exemption from responsibility for tax crimes has come to be governed by rules of both administrative and penal nature. This situation is anomalous, considering that, in the author's opinion, regularization concerning tax crimes has a different nature from regularization regarding tax administrative contraventions. Consequently, these two types of regularization should be regulated separately by laws according to their respective legal nature. The present law regarding tax regularization is an example of «administrativization» of the criminal law on tax crime, which makes it an instrument of tax collection.

**Keywords:** tax crime; regularization; exemption from criminal liability; «administrativization» of criminal law.

**Citation:** Palao Taboada, C. (2020). Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal (A propósito de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 5-38.





## Sumario

1. Introducción. La Orden HAC/530/2020 en el sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los tribunales de justicia
2. La Orden HAC/530/2020 como desarrollo del artículo 252 de la LGT
3. La exigencia de requisitos y formas administrativas para la regularización penal
4. La regularización tributaria y la penal son figuras materialmente distintas
5. La administrativización del Derecho penal en materia de regularización
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo está destinado al Libro-homenaje al Profesor D. Luis María Cazorla Prieto con motivo de su jubilación. Ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.



## 1. Introducción. La Orden HAC/530/2020 en el sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los tribunales de justicia

El Derecho tributario y el Derecho penal se encuentran en los delitos contra la Hacienda Pública, especialmente en el de defraudación tributaria o delito fiscal, y de ese encuentro surgen unas relaciones complejas, en primer lugar en el aspecto material, por la condición de norma penal en blanco de la que tipifica dicho delito, pero sobre todo en los aspectos procedimental y procesal. En este ámbito es necesario articular las relaciones entre el poder ejecutivo y el poder judicial de manera adecuada para conseguir dos objetivos esenciales: la aplicación eficiente de los tributos, que es la función de la Administración tributaria, y la aplicación de la ley penal, que es la misión de los tribunales de justicia. Todo ello con escrupuloso respeto de los derechos constitucionales de los ciudadanos en los respectivos ámbitos. Esta articulación no es sencilla, como ha puesto de manifiesto de manera destacada Isabel Espejo (2013) en una fundamental monografía. Lo demuestran los diversos sistemas ensayados por el legislador para resolver este problema, empezando por la prejudicialidad administrativa implantada por la originaria Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, según la cual la cuota tributaria evadida era fijada por la Administración tributaria (Espejo Poyato, 2013, p. 86).

Suprimida la prejudicialidad administrativa por la Ley Orgánica (LO) 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, el importe de la cuota defraudada se determina por el tribunal penal, para lo cual este tiene que aplicar las normas tributarias. En consecuencia, el principio *ne bis in idem* exigía la paralización del procedimiento sancionador, y así lo dispuso el artículo 77.6 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT-63), redactado por la Ley 10/1985, de 26 de abril. Sin embargo, un discutible entendimiento del mencionado principio llevó al Reglamento de Procedimiento Sancionador Tributario aprobado por Real Decreto (RD) 2631/1985 a ordenar a la Administración no solo la suspensión del procedimiento sancionador sino también la del procedimiento de liquidación, y esta disposición, carente de base legal, fue sancionada por una nueva redacción del artículo 77.6 de la LGT-63 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que pasó sin modificaciones relevantes al artículo 180.1 de la vigente LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Esta evolución normativa está detalladamente descrita en el capítulo III de Espejo Poyato (2013, pp. 85 y ss.). En el capítulo XIII, pp. 265 y ss., la autora realiza una profunda crítica de la concepción del principio *ne bis in idem* que está en la base del sistema diseñado por las normas citadas.

El sistema construido por estas normas produjo un inmenso estancamiento de deuda tributaria por la incapacidad de los tribunales de gestionar ese volumen de créditos fiscales convertidos en responsabilidad civil derivada del delito. Esta situación motivó la reforma de dicho sistema en el sentido de devolver a la Administración tributaria algunas de las competencias de liquidación de la deuda tributaria de las que había sido despojada. Prescindiendo de los primeros y titubeantes atisbos<sup>2</sup>, las bases de la reforma se sentaron por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que dio al artículo 305 del Código Penal (CP) su redacción actual. El apartado 5 de dicho artículo contiene *in nuce* la estructura del nuevo sistema de las relaciones entre la Administración tributaria y los tribunales de justicia, cuyo elemento central es la liquidación separada de los «conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública» y de aquellos en los que exista tal vinculación. La primera de dichas liquidaciones se sujeta a las normas generales; respecto a la segunda, el citado precepto remite a la normativa tributaria que se dicte al efecto. A nuestro juicio es criticable que estos preceptos de naturaleza evidentemente procedimental administrativa se hayan incluido en el CP.

La normativa a la que remite el artículo 305.5 del CP es la contenida en el nuevo título VI añadido a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, cuya rúbrica es «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública». Con relación a los elementos de la obligación tributaria vinculados con el delito, dicha normativa establece un procedimiento peculiar sometido a la autoridad del juez penal, que desemboca en una liquidación a la que la ley llama a veces «liquidación administrativa», quizá para distinguirla de una auténtica liquidación tributaria<sup>3</sup>. La cuantía resultante de esta liquidación queda a expensas de la sentencia que se dicte en el proceso penal.

Pues bien, en el nuevo título VI de la LGT se incluye el artículo 252, dedicado a la «regularización voluntaria». Este artículo viene a sustituir y a completar lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 180 de la LGT, que fue añadido a este por la disposición final primera del Real Decreto-Ley (RD-L) 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público<sup>4</sup>. El párra-

<sup>2</sup> Me refiero a la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la LGT, el apartado 5 añadido al artículo 305 del CP por la LO 5/2010 y las medidas adoptadas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Sobre ellas críticamente Espejo Poyato (2013, parte IV).

<sup>3</sup> Como dijimos en Palao Taboada (2015, epígrafe 6), esa liquidación «es en realidad un acto *sui generis* con una finalidad pura y simplemente recaudatoria, inmune a cualesquiera vicios procedimentales».

<sup>4</sup> Los apartados 1 y 2 del artículo 180 de la LGT, en la redacción del RD-L 12/2012, fueron suprimidos por la Ley 34/2015. El texto del apartado 2 era el siguiente:

Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributa-

fo primero del artículo 252 de la LGT tiene una curiosa redacción en la que emplea dos negaciones<sup>5</sup>, que no ha dejado de llamar la atención de los autores<sup>6</sup>. Es claro, en nuestra opinión, que lo que regula el citado artículo es la regularización voluntaria a efectos del delito fiscal, que designaremos con el término «regularización penal». Así lo indica, en primer lugar, que los supuestos que ponen fin a la posibilidad de regularizar (generalmente denominados «causas de bloqueo» por la doctrina penalista) son los mencionados en el artículo 305.4 del CP, que difieren del «requerimiento previo de la Administración tributaria» dispuesto para la regularización tributaria (administrativa)<sup>7</sup> en el artículo 27.1 de la LGT. El requisito del pago de la obligación tributaria es también propio de la regularización penal a diferencia de la tributaria, para la cual es suficiente la presentación (se entiende que veraz) de la declaración, como se deduce del apartado 3 de este último precepto. En conclusión, el artículo 252 de la LGT es en rigor una norma penal inserta, con dudosa co-

---

ria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

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

<sup>5</sup> El texto del párrafo 1.º del artículo 252 de la LGT es el siguiente:

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

<sup>6</sup> Comenta irónicamente Isabel Espejo Poyato (2014, p. 92) que

[p]arece que hay estudios de psicología cognitiva demostrando la muy superior cantidad del tiempo necesario para que el cerebro humano entienda la misma información transmitida mediante frases negativas, con respecto a la transmitida en términos afirmativos. Pues bien, aquí solo se emplean negaciones.

Quizá el cambio de redacción persiga, algo ingenuamente, evitar el verbo «estimar» con el fin de poner en un segundo plano la facultad de decidir acerca de la validez de la regularización que se atribuye a la Administración, que es objeto de críticas doctrinales.

<sup>7</sup> Con la expresión «regularización tributaria» designamos a la que produce efectos eximentes de la responsabilidad derivada de sanciones tributarias. Distinguimos esta expresión de la «regularización fiscal», con la que designamos a la operación material por medio de la cual se rectifica la conducta infractora. Esta operación es la misma en ambos campos, con independencia de que los requisitos para que este efecto se produzca difieran entre ellos; por ejemplo, la exigencia del pago para la regularización penal. Confío en que esta terminología no sea demasiado confusa para el lector.

rrección y, sobre todo, con discutible eficacia en el ámbito penal, en una disposición tributaria<sup>8</sup>. La finalidad de esta norma es, en primer lugar, al igual que la de su precedente del artículo 180.2 de la LGT, facultar a la Administración tributaria para estimar su concurrencia y, en consecuencia, abstenerse de pasar el tanto de culpa a los tribunales; pero el artículo 180.2 de la LGT definió de paso por primera vez la regularización a efectos penales como «el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Esta definición fue inmediatamente integrada en el artículo 305.4 del CP por la LO 7/2012. El artículo 252 de la LGT viene a completar dicha definición con la interpretación del concepto de «deuda tributaria» a efectos de la regularización.

La Orden HAC/530/2020, de 3 de junio (BOE del 16 de junio) se dictó en cumplimiento de la disposición adicional décima de la Ley 34/2015, precisamente en desarrollo del artículo 252 de la LGT<sup>9</sup>. En consecuencia, es aplicable únicamente a la regularización en el caso de delito fiscal; la regularización como causa de exclusión de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias se rige por el artículo 179.3 de la LGT en conexión con el 27 de la misma ley. Dicha orden trae a la actualidad los problemas dogmáticos que plantea la regularización voluntaria de la situación fiscal como causa de exoneración de la responsabilidad penal por delito fiscal.

## 2. La Orden HAC/530/2020 como desarrollo del artículo 252 de la LGT

El preámbulo de la Orden HAC/530/2020 («la Orden») recuerda que el artículo 252 de la LGT distingue entre tributos que deben ser objeto de autoliquidación y tributos para los que rige el sistema de declaración seguida de liquidación administrativa. En efecto, el párrafo segundo del citado artículo dispone, con relación a los primeros, que

[l]a deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso.

Naturalmente no es que para los tributos que se aplican por el procedimiento de liquidación administrativa la deuda tributaria tenga una composición distinta, sino que ya se encarga la Administración de incluir en la liquidación los correspondientes intereses y recargos. Al

<sup>8</sup> Cfr. Sánchez Huete (2016, p. 501).

<sup>9</sup> La citada disposición adicional 10.<sup>a</sup> dice así: «Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se aprobarán los modelos para la regularización voluntaria de la deuda tributaria a la que se refiere el artículo 252 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

disponer que se incluyan estos conceptos en la deuda tributaria objeto de la regularización el citado precepto realiza una interpretación de la exigencia que figura en el párrafo primero del mismo artículo de que la regularización requiere «el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Esta definición del concepto de «regularización» se formula por primera vez en el apartado 2 del artículo 180 de la LGT, introducido, como hemos recordado anteriormente, por el RD-L 12/2012, y se incorpora al artículo 305 del CP por la LO 7/2012, unos meses posterior. Es, pues, una norma tributaria la que inicialmente define la regularización penal.

Al determinar que la regularización penal, a diferencia de la tributaria, exige el pago de la deuda, la referida definición pone fin al debate doctrinal hasta entonces existente<sup>10</sup>. Deja, sin embargo, sin resolver la duda, que también se había suscitado en la doctrina, acerca de si la deuda tributaria que debe ser satisfecha por el defraudador para regularizar su situación fiscal comprende, además de la cuota tributaria, los intereses y los recargos por declaración extemporánea establecidos actualmente en el artículo 27 de la LGT. Según Espejo Poyato (2014, p. 92), mientras que en el ámbito de la jurisdicción penal y en el del Ministerio Fiscal se entendía que la regularización incluía el pago de la cuota, sin intereses ni recargos, en el de la Administración se sostenía la opinión contraria. Esta posición encuentra apoyo en la referencia a la «deuda tributaria» en el artículo 180.2 de la LGT introducido por el RD-L 12/2012, recogida por el artículo 305.4 del CP en la redacción de la LO 7/2012. El preámbulo de esta LO afirma que en ella se configura la regularización de la situación tributaria

como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente<sup>11</sup>.

Este argumento puede aceptarse respecto de los intereses dado el carácter indemnizatorio de estos, pero no es válido, a nuestro juicio, respecto a los recargos por declaración extemporánea, cuya naturaleza, según una opinión doctrinal ampliamente extendida, es próxima a la de una sanción, y no son por tanto resultado del delito. El artículo 252 de la LGT resuelve la cuestión en sentido favorable a la posición de la Administración tributaria.

Como indica su preámbulo, la Orden es aplicable exclusivamente a los tributos para los que rige el sistema de autoliquidación. En el caso de tributos sometidos al régimen de declaración y liquidación administrativa, la regularización consiste simplemente en la presentación de la declaración omitida o de la rectificativa de las inexactitudes de la anterior y será la Administración la que liquide conjuntamente la cuota defraudada y los intereses y recargos. Respecto de los tributos aplicados mediante autoliquidación se suprime la liqui-

<sup>10</sup> Cfr. Blázquez Lidoy (2011).

<sup>11</sup> Cfr. Gómez Mourelo (2017, epígrafe 6.1.1, 4.º).

dación administrativa de intereses y recargos vigente al menos hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y más exactamente hasta la de la Orden que estamos examinando, que tuvo lugar el 26 de junio de acuerdo con su disposición final tercera. En virtud de lo dicho en el epígrafe anterior, entendemos que esta supresión se refiere solamente a la regularización en caso de delito fiscal (que venimos llamando «penal») y no a la regularización en el caso de infracción tributaria («regularización tributaria»), para la que seguirán en vigor las normas anteriores<sup>12</sup>. En consecuencia, la Orden aprueba los dos siguientes modelos:

- Modelo 770 de autoliquidación de intereses y recargos.
- Modelo 771 de autoliquidación de cuotas de conceptos y ejercicios sin modelo disponible en la sede electrónica de la AEAT.

Con arreglo al artículo 3 de la Orden, el obligado tributario que desee regularizar su situación debe presentar juntamente la autoliquidación de la cuota, utilizando el modelo previsto para ello o, en su defecto, el modelo 771, y la de los intereses y recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso y realizar simultáneamente los respectivos ingresos. El citado precepto dispone que se presentará un modelo 770 y, en su caso, un modelo 771, por cada concepto impositivo y ejercicio o hecho imponible que se pretenda regularizar, teniendo en cuenta a estos efectos –añade innecesariamente– las normas para determinar la cuantía de la cuota defraudada contenidas en el apartado 2 del artículo 305 del CP. Dichos modelos se presentarán de forma obligatoria por vía electrónica a través de internet (art. 6 de la Orden). El artículo 5 describe el contenido del modelo 770 que figura en el anexo I de la Orden y dispone que «[e]l importe a ingresar por los recargos que se regularicen mediante este modelo será susceptible de reducción en un 25 por ciento en los términos previstos en el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria»<sup>13</sup>. Sanz Díaz-Palacios (2018, p. 6) había expresado dudas acerca de la procedencia de la aplicación de dicha reducción en el supuesto de que los recargos se autoliquidan por el propio obligado tributario, ya que el artículo 27.5

<sup>12</sup> En consecuencia, para las infracciones tributarias sigue en vigor, en nuestra opinión, la Instrucción de la Dirección General de la AEAT 7/1995, de 28 de julio, sobre normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, tras la aprobación de la Ley 25/1995. Esta Instrucción establece un procedimiento de liquidación administrativa de dichos conceptos, que se notifica al sujeto pasivo y es susceptible de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Cabe pensar que no es razonable que este procedimiento se mantenga para el supuesto de infracción tributaria cuando se ha eliminado para el más grave de delito fiscal, pero esta incoherencia no constituye, en nuestra opinión, un argumento suficiente para enervar los que hemos aducido en contra de la aplicación de la Orden a las infracciones tributarias. La duda sobre esta cuestión es una manifestación de las oscuridades del sistema de la regularización voluntaria.

<sup>13</sup> La norma transcrita se refiere al «importe a ingresar por los recargos que se regularicen». Es incorrecto hablar de «regularización de los recargos»: lo que se regulariza es la situación tributaria del defraudador, lo que exige ante todo el pago de la cantidad defraudada, que obviamente no incluye tales recargos. La imposición de los recargos del artículo 27 es una consecuencia de la extemporaneidad de la declaración.

de la LGT la condiciona al pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT del recargo liquidado por la Administración. A favor de la procedencia de tal aplicación dispuesta por la Orden cabe aducir que el artículo 27.5 no contemplaba la reducción en el supuesto de autoliquidación del recargo por el obligado tributario porque este era liquidado en todo caso por la Administración. En este supuesto, la reducción constituía un estímulo para el pago en plazo del recargo. Estando obligado el defraudador a autoliquidar e ingresar el recargo a fin de lograr la regularización este estímulo pierde su sentido; en realidad la reducción se convierte en una rebaja absoluta de la cuantía del recargo.

### 3. La exigencia de requisitos y formas administrativas para la regularización penal

Al exigir el pago de los recargos por declaración extemporánea el artículo 252 de la LGT demanda implícitamente que la regularización se realice mediante la presentación de una declaración de esta clase. Este requisito formal se confirma por la disposición final 10.<sup>a</sup> de la Ley 34/2015 y por la Orden HAC/530/2020 dictada en su cumplimiento. Se trata de una condición formal a la que va unida la consecuencia material del devengo de los recargos. Esta exigencia no ha sido establecida por una ley penal sino por una ley tributaria. Lo adecuado hubiera sido que se incluyese en la norma penal sobre la regularización de la situación fiscal, que no es otra que el apartado 4 del artículo 305 del CP.

La exigencia de una determinada forma tributaria para la regularización como causa de exclusión de la responsabilidad por delito fiscal es contraria a la doctrina penalista en esta materia. Según esta doctrina, lo que en todo caso requiere la regularización penal es una declaración de rectificación, a la que se añade o no la exigencia del pago según las distintas posiciones de los autores; exigencia ahora impuesta por la ley. El requisito de la declaración deriva del fundamento mismo de la exención de responsabilidad en la idea de arrepentimiento o comportamiento opuesto al desvalor de las acciones cometidas. Pero, según la aludida doctrina, esa declaración, mediante la cual el defraudador corrige los datos inexactos o incompletos inicialmente declarados o comunica los omitidos, no está sujeta a forma alguna e incluso puede ser verbal<sup>14</sup>. Según Iglesias Río (2003, p. 271)<sup>15</sup>, de acuerdo

<sup>14</sup> En este sentido Martínez-Buján Pérez (1996, p. 165). Se basa este autor en que el artículo 349.3 del CP de 1973, introducido por la LO 6/1995, no contenía ninguna precisión sobre la forma de la regularización. Este argumento textual mantiene su validez incluso a la vista de la actual definición de la regularización en el artículo 305.4 del CP como «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria».

<sup>15</sup> En apoyo de la libertad de formas de la declaración rectificativa aduce este autor la admitida por el artículo 102 de la LGT-63, que aceptaba la declaración verbal cuando lo previese una norma reglamentaria. Por lo demás, expone el autor citado (p. 272) la extrema flexibilidad en cuanto a la forma que sostiene la doctrina alemana en torno a la llamada «autodenuncia» (*Selbstanzeige*) regulada en el § 371 de

con el principio de libertad de formas «se trata de exigir los mínimos requisitos posibles y de flexibilizar al máximo las condiciones que permitan interpretar que la declaración rectificadora presentada cumpla con un contenido básico, objetivo y neutral, que pueda ser lo suficientemente informativo para alzarse como conducto reparador del estado anterior de cosas». Y anticipándose a las actuales exigencias formales añade que «[n]o precisa, en definitiva, de ningún formulario oficial especial como el que es preceptivo utilizar en la originaria declaración incompleta presentada u omitida»<sup>16</sup>. Otros autores señalan que la declaración tributaria complementaria es el cauce adecuado para la rectificación, pero no excluyen la eficacia de otras formas de declaración<sup>17</sup>.

Los autores partidarios de la libertad de formas en la regularización penal no se plantean las consecuencias de la utilización de una forma distinta de una declaración complementaria, porque bajo las normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 se trataba de una cuestión irrelevante. En el supuesto de que la Administración tributaria hallase indicios de criminalidad en la situación tributaria del contribuyente y este presentase una declaración complementaria a fin de regularizar su situación, la Administración estaba obligada a suspender el procedimiento y elevar las actuaciones a la jurisdicción penal, incluyendo la declaración presentada. Si la declaración rectificativa se dirigiese a la autoridad judicial, esta tendría conocimiento inmediato de ella. Era el juez penal el que debía determinar la eficacia exoneradora de la mencionada declaración, decidiendo si su contenido y su forma eran adecuados para ello y si la presentación había tenido lugar antes de que se hubiese producido una causa de bloqueo (por ejemplo, la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación).

---

la Ordenanza Tributaria: hay autores «partidarios de admitir la autodenuncia presentada verbalmente, por teléfono, en lenguaje coloquial, no técnico, por escrito, por fax, mail, telex o cualquier otro medio acreditativo de que dicha comunicación dirigida a la autoridad o funcionario no tenga un carácter meramente privado».

<sup>16</sup> Añade, sin embargo, en la nota 590 al pie de la página 272, que «sería conveniente que la Administración aprobase unos modelos de impresos similares a los previstos por la Orden Ministerial de 18-6-91, relativos a la regularización mediante la adquisición de Deuda Pública Especial». Alude a la amnistía concedida por la disposición adicional 13.<sup>a</sup> de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Esta afirmación es contradictoria con la libertad de forma propugnada por Iglesias Río basándose en la doctrina alemana. La exigencia de un formulario en el caso de la disposición adicional 13.<sup>a</sup> de la Ley 18/1991 se justifica por la complejidad de la aplicación de esta amnistía fiscal.

<sup>17</sup> En este sentido, Sánchez-Ostiz Gutiérrez (2002, p. 95) observa que las declaraciones complementarias «parecen previstas en el Derecho tributario –entre otras funciones– como el instrumento técnico para llevar a cabo la regularización de la situación tributaria definida en el Código Penal, aunque no cierran la posibilidad de que otros actos posean relevancia a estos efectos. Así, aunque todo conduzca a una declaración complementaria, entiendo que ya la presentación de una declaración no formalizada reconociendo la existencia de irregularidades habría de tener relevancia». En esta misma línea parecen situarse otros autores que, sin pronunciarse explícitamente sobre la forma de la declaración regularizadora, la califican de «complementaria» (Bajo y Bacigalupo, 2000, p. 110) o «tributaria» (Ferré Olivé, 2014, p. 54).

La situación cambia a partir de la modificación del artículo 180 de la LGT por el RD-L 12/2012, que, como sabemos, atribuyó a la Administración tributaria la facultad de determinar la eficacia exoneradora de la regularización. En uso de esta facultad la Administración considerará que el contribuyente que no haya utilizado la vía formal de la declaración complementaria –o, en su caso, el modelo 771– o, tras la entrada en vigor de la Orden, no haya presentado junto con ella la autoliquidación de intereses y recargos modelo 770, no ha regularizado correctamente su situación fiscal. En otras palabras, la Administración estimará que dicho contribuyente no ha reconocido y pagado de manera completa su deuda tributaria en los términos definidos por el artículo 252 de la LGT, y en consecuencia, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Compete, sin embargo, a esta decidir si, a pesar de sus irregularidades tributarias, la comunicación hecha por el defraudador tiene efectos eximentes de la responsabilidad penal. Podrá considerar, por ejemplo, que un escrito dirigido a la Administración conteniendo los datos inexactos u omitidos es suficiente a estos efectos. Es más, en nuestra opinión podría incluso estimar que la falta de autoliquidación y pago de los intereses de demora o de los recargos del artículo 27 de la LGT no impide que se produzca la exclusión de la responsabilidad penal. Esta posición podría encontrar apoyo en el silencio en este punto del artículo 305.4 del CP, unido a la consideración de que el artículo 252 de la LGT no es adecuado, por su carácter de norma formalmente tributaria (en cuanto está inserta en la LGT, que además es una ley ordinaria), para dictar una interpretación auténtica del significado de la exigencia de completitud del reconocimiento de la deuda tributaria. En nuestra opinión, no podría alegarse que el concepto de «deuda tributaria» remite necesariamente para su interpretación al artículo 58 de la LGT: en el ámbito penal el concepto fundamental es el de «cuota defraudada» del artículo 305.1 del CP, que no comprende los recargos. Estos, como hemos apuntado anteriormente (epígrafe 2), no son resultado del delito sino unas cuasi-sanciones por la presentación extemporánea de la declaración tributaria.

Afirma Iglesias Capellas (2011, pp. 19 y ss.) que, desde una perspectiva formal, el artículo 305.4 del CP (en su redacción anterior a la reforma de 2012) admitiría distinguir dos tipos de regularización: la realizada de conformidad con la normativa tributaria y la realizada «mediante cualquier otro procedimiento administrativo o judicial, de cuyo contenido se evidencie la voluntad regularizadora del contribuyente». Dentro de la regularización del primer tipo, que es la que se efectúa mediante la presentación de una declaración tributaria, distingue el autor citado entre regularización formal e informal. La regularización es formal «cuando se lleva a cabo siguiendo el procedimiento legal y reglamentariamente establecido para ello»; es informal «cuando, mediante un cauce procedimental distinto al reglamentariamente previsto, se consiga el mismo resultado –en este caso, el ingreso de la deuda tributaria inicialmente no satisfecha– pero el sujeto pasivo no se ajuste a las formalidades por las que se rige la regularización tributaria». Más adelante especifica que

la regularización tributaria informal consiste en la inclusión deliberada en una declaración-liquidación de elementos (bases imponibles, cuotas devengadas, cantidades retenidas, etc.) correspondientes a un periodo de liquidación anterior o posterior, cuando dicha circunstancia no viene amparada por una causa o cir-

cunstancia expresamente contemplada en la ley del impuesto o tenga su origen en un error del sujeto pasivo.

Es decir, una declaración informal es una declaración que incumple lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT. Una regularización formal

no solo exime al contribuyente de su eventual responsabilidad penal en caso de que la cuota supere los 120.000 euros, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 179.3 de la LGT, constituye también una causa legal de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria.

Por el contrario, «desde la perspectiva tributaria una regularización informal no es propiamente una regularización. Sin embargo, desde la perspectiva penal dicha matización no parece que resulte aplicable para negarle el efecto eximente de sanción»<sup>18</sup>. En apoyo de esta afirmación aduce Iglesias Capellas la regla según la cual para determinar la cuantía de la cuota defraudada en el caso de que el periodo impositivo o de declaración sea inferior a doce meses el importe de lo defraudado se referirá al año natural (art. 305.2 CP):

resulta, como mínimo, objetable afirmar que el sujeto pasivo ha defraudado a la Hacienda Pública unas cuotas devengadas que, adoptando la anualidad como referencia temporal, voluntariamente ha ingresado al incluirlas en un periodo de liquidación anterior o posterior al que reglamentariamente corresponde.

El segundo tipo de regularización que distingue Iglesias Capellas es el que se realiza al margen del procedimiento tributario; es decir, por un cauce distinto al de una declaración complementaria, reúna o no los requisitos del artículo 27 de la LGT para eximir de la responsabilidad por infracción tributaria (es decir, sea formal o informal en la terminología de este autor). Iglesias designa a esta clase de regularización con la denominación de «impropia». Señala este autor que «la norma penal no exige el cumplimiento de formalidad alguna para rectificar las irregularidades cometidas por un obligado tributario». Luego –prosigue– en aquellos casos en los que, al margen de los procedimientos tributarios, se reconozca la comisión de los hechos constitutivos de la defraudación se cumple con el presupuesto de aplicación de la norma de exención de responsabilidad penal. Como afirma Iglesias Capellas (2011, p. 26), esta actuación no producirá efecto tributario alguno, ni sustantivo ni procedimental.

«Por consiguiente, no afectará al deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ni al ejercicio de la acción penal por parte del

<sup>18</sup> Como recuerda Iglesias Capellas (2011, p. 22), si bien la autoliquidación que incumple la regla del artículo 27.4 de la LGT no exime de la responsabilidad por la infracción, de acuerdo con el artículo 191.6 de la LGT la infracción se califica en todo caso de leve.

Ministerio Fiscal. Solo el juez, en el momento de dictar la resolución, podrá valorar si dicha situación post-delictiva reúne los requisitos necesarios para eximir total o parcialmente de la sanción penal a los responsables de la defraudación tributaria».

Y añade certeramente:

Dicho de otro modo, la regularización realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación goza de una presunción de idoneidad formal de la que carece la regularización impropia, de modo que corresponde al imputado probar que su actuación posterior a la comisión del delito responde a una efectiva y espontánea voluntad reparadora.

En conclusión, el incumplimiento de las formalidades y requisitos impuestos por las normas tributarias para la regularización no excluye de manera absoluta que una declaración rectificativa voluntaria en el sentido legal, que comunique de manera completa y veraz los datos inexactamente declarados u omitidos, produzca el efecto exonerador de la responsabilidad penal por el delito fiscal establecida en el artículo 305.4 del CP. La decisión a este respecto incumbe, como es obvio, al juez penal. El fundamento último de esta conclusión es que la regularización administrativa, a efectos de las infracciones tributarias, y la regularización, a efectos del delito fiscal, son dos figuras materialmente distintas, basadas en principios en gran parte diversos, pero conectadas entre sí por las vicisitudes de la Hacienda Pública.

#### **4. La regularización tributaria y la penal son figuras materialmente distintas**

La regularización de la situación fiscal como causa de exclusión de la responsabilidad penal no surgió históricamente a impulsos de una decisión autónoma de política criminal emanada de la consideración en sí misma de la defraudación tributaria, sino por la conveniencia de política fiscal de extender al ámbito penal la eficacia exculpatoria de regularizaciones fiscales extraordinarias («amnistías fiscales»). En efecto, la regularización voluntaria como causa de exclusión de la responsabilidad penal por delito fiscal se introdujo en el artículo 349.3 del CP de 1973 por la LO 6/1995, de 29 de junio, para resolver las dudas que se habían planteado en la doctrina y en la jurisprudencia acerca de si la regularización tributaria establecida en el artículo 61.2 de la LGT-63 producía también efectos exoneradores en relación con el delito fiscal, con la consiguiente inseguridad jurídica. Tales dudas se habían suscitado especialmente en vista de las medidas de amnistía establecidas por las disposiciones adicionales 13.<sup>a</sup> y 14.<sup>a</sup> de la Ley 18/1991, del IRPF<sup>19</sup>. La disposición adicional primera

<sup>19</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1996, pp. 107 ss.); Ballarín Espuña (1997, pp. 185 ss.); Iglesias Río (2003, pp. 92 y ss.).

de la LO 6/1995 declara expresamente exentos de responsabilidad penal a quienes se acogieron a estas disposiciones, dando así eficacia retroactiva a la nueva excusa absolutoria.

El apartado 2 de la disposición adicional 14.<sup>a</sup> de la Ley 18/1991 dio una nueva redacción al artículo 61.2 de la LGT-63, estableciendo un recargo del 50 %, que se elevaba al 100 % en caso de falta de ingreso sin solicitud de aplazamiento. La desmesurada cuantía de tales recargos tenía obviamente la finalidad de incitar a los contribuyentes defraudadores a acogerse a las medidas extraordinarias de regularización y la norma fue anulada por el Tribunal Constitucional<sup>20</sup>. Esta versión del artículo 61.2 de la LGT-63 fue sustituida por la última, establecida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, recogida luego por el artículo 27 de la LGT. Esta última versión es el punto final de una compleja evolución en el tratamiento de la presentación extemporánea espontánea («sin requerimiento previo») de declaraciones y autoliquidaciones que acabó con el reconocimiento expreso de su carácter de excusa absolutoria –aceptemos con la doctrina penalista mayoritaria esta calificación– de la responsabilidad por infracciones tributarias por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986<sup>21</sup>. Por tanto, la atribución de tal eficacia exoneradora a la regularización voluntaria de la situación fiscal no fue fruto de una decisión adoptada por el legislador en un momento determinado con plena conciencia de su alcance, sino que se fue gestando a lo largo de un periodo de varios años.

La evolución histórica de la excusa absolutoria consistente en la regularización voluntaria de la situación fiscal pone de manifiesto las conexiones existentes en esta materia entre el ámbito tributario y el penal. El núcleo central del presupuesto de esta causa de exoneración es común: la rectificación por el defraudador de las infracciones cometidas por él en la aplicación de las normas tributarias mediante el falseamiento (por inexactitud u omisión) de los datos en los que se basó su declaración o autoliquidación inicial, actuación para la que hemos propuesto la denominación de «regularización fiscal». En los dos ámbitos la rectificación consiste en una nueva aplicación de las normas tributarias a los datos correctos; es decir, una operación de naturaleza estrictamente tributaria. La cuestión que entonces se plantea es si la excusa absolutoria es una figura única que opera en las dos esferas según cuál sea la naturaleza de la infracción cometida, administrativa o criminal.

<sup>20</sup> SSTC 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503); 291/2000, de 30 de noviembre (NFJ010684); y 39/2011, de 31 de marzo (NCJ054754).

<sup>21</sup> Esta evolución está descrita con detalle por Ballarín Espuña (1997, cap. II, pp. 49 ss.). Un episodio interesante de dicha evolución es la «regularización voluntaria de la situación fiscal» aprobada por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, que no llevaba consigo ni sanciones, ni recargos ni intereses. En esta Ley se introduce la expresión «declaración complementaria», y de ella dice la citada autora (*op. cit.*, p. 62) que, «pese a haber dejado abierta de una forma irreversible la puerta a las declaraciones-liquidaciones complementarias», al ser una norma excepcional no podía «fijar las consecuencias jurídicas que los ingresos realizados a través de complementarias debían llevar aparejadas fuera del ámbito objetivo y temporal de [su] aplicación» (el IRPF de 1976).

Una respuesta positiva a esta pregunta podría encontrar un cierto apoyo en la tesis de la identidad de naturaleza de las infracciones administrativas y las penales en cuanto manifestación ambas de un *ius puniendi* único del Estado, sobre cuya base el Tribunal Constitucional declaró, en su Sentencia 18/1981, de 8 de junio (NCJ065116), que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho administrativo sancionador con los famosos «ciertos matices». Una interpretación simple de esta tesis permitiría concebir el ilícito tributario como un *continuum* dividido artificialmente por una frontera arbitraria marcada por la cuantía de la defraudación. Es evidente, sin embargo, que la teoría de la unidad sustancial de los dos tipos de ilícito no puede llevarse a tal extremo. Como ha puesto de relieve autorizada doctrina administrativista, el Derecho administrativo sancionador es, en primer término, Derecho administrativo (Nieto, 1993, p. 141)<sup>22</sup>. Esta consideración se refleja claramente en la distinta justificación que tiene la excusa absolutoria consistente en la regularización de la situación fiscal en uno y otro ámbito.

En ocasiones, sin embargo, las normas sobre la regularización parecen inspiradas en la teoría de la identidad de naturaleza entre la infracción tributaria y el delito fiscal en la forma extrema antes mencionada. Esto es lo que sucede con la disposición adicional 2.<sup>a</sup> de la LO 6/1995, modificada por la disposición final 5.<sup>a</sup> del CP únicamente para adaptar la numeración de los artículos a los que remite a la del Código en la redacción originaria de estos<sup>23</sup>. Su texto es el siguiente:

La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos.

La aludida exención se refiere a «las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regu-

<sup>22</sup> Véase en general el profundo estudio de las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador realizado en los capítulos tercero y cuarto de esta obra. En otro lugar (p. 153) afirma Alejandro Nieto lo siguiente:

Los juristas formados con una mentalidad jurídico-pública –orientada siempre y en primer término por los intereses colectivos y generales– no pueden evitar un cierto rechazo ante la contaminación penalista del Derecho Administrativo Sancionador inspirada exclusivamente por la obsesión de las garantías individuales. Es obvio, desde luego, que ningún jurista auténtico se opondrá nunca a la ampliación y consolidación de tales garantías, que son irrenunciables; pero tampoco es lícito pretender agotar en ellas el contenido del Derecho público, cuya vertiente fundamental es la promoción y garantía de los intereses generales y colectivos.

<sup>23</sup> En lo que respecta al artículo 305.4, la exención de responsabilidad prevista en el párrafo segundo de su redacción originaria está contemplada en el párrafo tercero de su redacción vigente por la LO 7/2012. Esta redacción modifica además la originaria para adaptarla a la nueva estructura del tipo de la defraudación establecida por la citada LO, en el que se incluye la ausencia de regularización.

larización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». En el supuesto previsto por la norma citada el ilícito es una infracción administrativa y la regularización que exige al contribuyente de la responsabilidad derivada de esta alcanza a la responsabilidad penal derivada de los delitos de falsedad instrumental cometidos en relación con dicha infracción. Esta norma cierra todo posible resquicio a la subsistencia de algún tipo de responsabilidad una vez que el sujeto ha llevado a cabo la regularización y, al igual que la disposición adicional 1.ª de la LO 6/1995, se dictó para favorecer el éxito de la amnistía concedida por la Ley 18/1991 y en general la regularización fiscal ordinaria. Si la extensión de la excusa absolutoria a las falsedades instrumentales en el caso de delito es criticada por la doctrina penalista, tal extensión en el caso de simple infracción administrativa es objeto de una crítica aún más severa<sup>24</sup>.

Como hemos afirmado, en la medida en que la regularización de la situación tributaria consiste en todo caso en la rectificación de las inexactitudes y omisiones inicialmente cometidas por el contribuyente, es una actividad que tiene el mismo contenido cualquiera que sea la rama del Derecho, tributario o penal, que tipifique como ilícito dichas inexactitudes u omisiones. Otras consecuencias jurídicas del hecho mismo de la regularización, como el devengo de intereses o recargos, son ajenas al contenido esencial de esta. Su exigencia tiene un fundamento compensatorio o cuasi-sancionador respectivamente, distinto del de la regularización en cuanto causa de exoneración de la responsabilidad penal. Lo esencial de esta es que la rectificación sea íntegra y veraz. Ahora bien, proyectada la regularización sobre la infracción respecto de la que opera como excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena, queda sometida a los principios generales de la respectiva rama del Derecho sancionador, administrativo o penal, que pueden dar lugar a efectos distintos.

Estas diferencias se manifiestan en primer lugar en el distinto fundamento que tiene la exoneración de la sanción o pena en uno y otro ámbito. Por lo que respecta a la regularización tributaria, los comentaristas no suelen plantearse la cuestión de dicho fundamento<sup>25</sup>, si bien parece razonable pensar que la exclusión de las sanciones persigue en este caso principalmente estimular el pago espontáneo de los tributos con la consiguiente economía de recursos de la Administración tributaria, y que pasan a un segundo plano consideraciones relativas al valor moral de la rectificación por el contribuyente de su conducta anterior

<sup>24</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1996, pp. 144 y ss.); Iglesias Río (2003, pp. 181 y ss.); Ferré Olivé (2018, pp. 327 y ss.).

<sup>25</sup> Ballarín Espuña (1997, p. 172) afirma que el fundamento de la exclusión de la punibilidad establecida por el artículo 61.2 de la LGT-63 en la redacción de la Ley 10/1985, se hallaba en el arrepentimiento espontáneo de los infractores, y señala que esta tesis fue aceptada por el TC en las sentencias relativas al citado precepto. Cita la afirmación de la inicial STC 164/1995 (NFJ003741), FJ 4, letra B, la exclusión de las sanciones se adoptó por el legislador «sin duda para estimular un pago que, aun siendo tardío, se adelanta al requerimiento de la Administración –también en el campo del Derecho Penal el arrepentimiento puede operar como excusa absolutoria, así, art. 226 C.P. →». Por tanto, el TC en realidad atribuye a la eliminación de la sanción, en primer término, un fundamento fiscal o recaudatorio.

(el arrepentimiento). En relación con la regularización como excusa absolutoria de la responsabilidad por el delito fiscal, la doctrina penalista española ha importado el amplio debate sobre su fundamento que se ha desarrollado en la doctrina alemana<sup>26</sup>, en el que básicamente se contraponen una tesis político-fiscal y una tesis jurídico-penal. Según la primera, la exención de la responsabilidad se justifica porque facilita el descubrimiento de recursos fiscales que la Administración no ha sido capaz de encontrar<sup>27</sup>. En palabras de Martínez-Buján (1996, p. 101), la tesis del fundamento jurídico-penal

considera que el § 371 tiene que incardinarse en el sistema del Derecho penal y, en concreto, en la estructura sistemática de los principios reguladores del desistimiento, incardinación avalada por el moderno pensamiento jurídico-penal de la reparación y por las recientes investigaciones sobre la teoría general del desistimiento y del arrepentimiento activo.

La doctrina penalista española se inclina, en general, si bien en ocasiones con matices, por la tesis del fundamento jurídico-penal (Martínez-Buján Pérez, 1996, p. 124) y, partiendo de esta opción básica, se abre en ella un sutil e interesante debate dogmático acerca del encaje de la regularización fiscal en la teoría del desistimiento o del arrepentimiento activo o, en general, del comportamiento post-delictivo; cuestión relacionada, a su vez, con la naturaleza jurídica de la exención de responsabilidad y, por tanto, con la consumación del delito fiscal<sup>28</sup>. La teoría del fundamento jurídico-penal de la exención de la pena lleva a la conclusión de que su aplicación debe hacerse de manera que no se ponga en peligro la prevención especial y general como fines de la pena; por tanto, que únicamente se prescinda de la pena cuando esta carezca de sentido porque no es necesaria para alcanzar tales fines<sup>29</sup>. Por tanto, la perspectiva jurídico-penal pone límites a una aplicación de la excusa absolutoria exclusiva o predominantemente basada en el interés fiscal del Estado<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> La polémica de la doctrina alemana se refiere al fundamento de la «autodenuncia» (*Selbstanzeige*) establecida en el § 371 de la *Abgabenordnung* (AO). Téngase en cuenta que esta causa de levantamiento de la pena solo es aplicable a la defraudación tributaria tipificada en el § 370 y no a otros delitos fiscales ni a las infracciones administrativas tributarias, figuras todas ellas reguladas en la AO.

<sup>27</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1996, pp. 98 y ss.); Iglesias Río (2003, pp. 191 y ss.). La justificación fiscal suscita la cuestión de la eficacia de la exoneración como «estímulo» para la regularización, que es una interesante cuestión empírica suscitada por las posiciones críticas a dicha justificación en la doctrina alemana, como expone detenidamente Iglesias Río (2003, pp. 207 y ss.). Alude también a esta cuestión Martínez-Buján Pérez (1996, p. 100).

<sup>28</sup> Cfr., además de Martínez-Buján, Sánchez-Ostiz Gutiérrez (2002, cap. IV, pp. 137 y ss.) –que, no obstante, atribuye una importancia relevante a la finalidad fiscal– e Iglesias Río (2003, pp. 222 y ss.).

<sup>29</sup> Cfr. Martínez-Buján Pérez (1996, pp. 126 ss.); Sánchez-Ostiz Gutiérrez (2002, pp. 170 y ss.); Iglesias Río (2003, pp. 247 y ss.).

<sup>30</sup> Martínez-Buján Pérez (1996, p. 126); Sánchez-Ostiz Gutiérrez (2002, p. 168) (con algunas reservas).

La cuestión de la igualdad o diversidad de la regularización tributaria y penal se plantea en la Circular 2/2009, de 4 de mayo, de la Fiscalía General del Estado (FGE), «sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal». La única cuestión que se plantea esta instrucción es si las mencionadas excusas absolutorias exigían o no el pago de la deuda tributaria o a la Seguridad Social, duda que, como sabemos, no fue resuelta legislativamente hasta el RD-L 12/2012 y sobre la cual existían posturas distintas en la jurisprudencia. El mantenimiento por la FGE de la tesis favorable a la exigencia del pago, requería diferenciar la regularización tributaria, que no impone tal exigencia, de la penal. En defensa de esta tesis la circular esgrime, junto con argumentos de carácter textual o sistemático, uno dogmático consistente en la diversidad de fines de la exención de la sanción administrativa y de la pena.

Resulta obvio –afirma– que las disposiciones exoneradoras y/o atenuantes de la responsabilidad administrativa y las excusas absolutorias en el Derecho penal responden a fines no coincidentes, derivados principalmente de la distinta antijuridicidad material o entidad de la lesión al bien jurídico propio de unas y otras infracciones<sup>31</sup>.

Más adelante<sup>32</sup> dice lo siguiente:

Si bien es cierto que la incorporación en 1995 del término regularización en nuestro Código Penal estuvo en alguna medida condicionado por la necesidad de armonizar el reproche penal con determinadas decisiones propias de la política fiscal del momento, la fundamentación de las excusas absolutorias de los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal no es meramente fiscal, por lo que la interpretación de la expresión no debe quedar condicionada por aquellas concretas circunstancias hasta el punto de hacer inviable un entendimiento de los preceptos a la luz de la teleología y naturaleza jurídico penal de las dos excusas absolutorias. Otorgar la prioridad a esta última opción evita la instrumentalización de la norma penal que supone ponerla al servicio exclusivo de los intereses de la política fiscal o recaudatoria, lo que no haría sino degradar su necesidad en un ámbito de la conducta en el que la presencia del derecho penal ya no se discute.

Estas afirmaciones concuerdan con la doctrina penalista sobre el fundamento de la excusa absolutoria en el ámbito penal. En nuestra opinión, sin embargo, es discutible que del distinto fundamento de una y otra disposición exoneradora de la responsabilidad se derive el requisito del pago de la deuda en el caso de la regularización penal. En todo caso, parecería que la exigencia del pago, además de la declaración rectificativa, está más en con-

<sup>31</sup> Epígrafe 2, B).

<sup>32</sup> Epígrafe 3.

sonancia con una finalidad fiscal de la excusa absolutoria que es más propia del ámbito tributario (donde paradójicamente dicha exigencia no existe) que del penal.

La conclusión tercera de la citada circular sostiene que en la excusa absolutoria del artículo 305.4 del CP

la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la auto-denuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales.

Sin embargo, a nuestro juicio, el desvalor esencial de la defraudación tributaria radica en la inexactitud o falta de la declaración y no en la falta de pago. Esto, que es evidente en el caso de tributos con liquidación administrativa, vale también para los tributos con auto-liquidación, en los que la falta de pago es una consecuencia de la declaración incorrecta u omitida<sup>33</sup>. Si esto es así, es la exigencia del pago, en cierto sentido accesoria desde el punto de vista de la teoría penal de la reparación, la que constituye una instrumentalización del Derecho penal. Pero esta es una cuestión permanente en relación con el delito fiscal.

El hecho de que la regularización tributaria y la penal sean figuras distintas debería llevar a que cada una de ellas se regulase autónomamente, por normas pertenecientes a la respectiva rama del Derecho; en concreto, la tributaria en la LGT y, en su caso, en las normas reglamentarias de desarrollo de esta y la penal en el Código Penal y, para los aspectos estrictamente procesales, en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr.). Como es obvio, la situación actual del panorama normativo en esta materia es muy distinta. Sobre ella ha lla-

<sup>33</sup> Blázquez Lidoy (2011) sometió a una profunda crítica la Circular 2/2009 de la FGE, fundamentalmente con argumentos de carácter procedimental con los que demostró los problemas jurídicos, muchas veces insolubles, que causa el requisito del pago para la regularización penal. Uno de los argumentos «materiales» en favor de la no exigencia del pago, que el citado autor contrapone a los de la Circular, es que «en un delito de defraudación frente a la Hacienda Pública lo significativo no es el impago o el perjuicio al patrimonio de la Hacienda Pública, sino la maniobra fraudulenta» (*ibidem*, p. 95). Creemos, no obstante, que este argumento no se basa necesariamente en una versión radical de la tesis político-fiscal sobre el fundamento de la excusa absolutoria, como parece sostener Blázquez Lidoy cuando afirma que

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

mado la atención en la doctrina tributarista Sánchez Huete (2016, p. 501), quien afirma, en lo que parece ser una descripción de la situación ideal, no de la realmente existente, que existen regularizaciones penales y fiscales (tributarias en nuestra terminología) «que aparecen regidas por normativas diversas y son apreciadas por autoridades diferenciadas», y añade que «[t]al pluralidad aboca a que su operatividad –los requisitos exigidos– y su eficacia sea diferente según el ámbito en que operen». Pero –añade– en esta separación (la palabra que emplea es «segmentación»)

se introduce en la LGT la posibilidad de que exista una situación híbrida: regularizaciones penales por autoridades tributarias, regularizaciones aplicando normas tributarias que son traslación de criterios penales. Esta regularización voluntaria en sede administrativa determina que no exista obligación de pasar tanto de culpa a la jurisdicción penal. La Administración, parece afirmarse con tal institución, decide sobre la regularización originada respecto del delito, por lo que no resulta necesario dar cuenta a la jurisdicción ni, consiguientemente, abrir procedimiento penal alguno.

Alude Sánchez Huete, claro está, al artículo 252 de la LGT, heredero del artículo 180.2 de la LGT introducido por el RD-L 12/2012. El autor citado muestra su perplejidad ante esta norma y, ante las discrepancias que observa entre ella y el artículo 305.4 del CP, cree necesario poner de manifiesto «su relación con la regulación [sic; quizá deba decir "regularización"] penal». En vista de esta situación, Sánchez Huete (2016, p. 502) hace el siguiente certero comentario:

Ahora bien, tal regulación no puede solapar o alterar la prevista en el Código penal, pues se trata de una norma orgánica y se efectúa con una finalidad tipificadora de la conducta delictiva. Los eventuales efectos que origina la regularización trascienden al hecho de si la Administración debe o no dar noticia del hecho delictivo. De ahí que resulte necesario clarificar si la Administración tributaria es competente para apreciar la regularización del delito contra la Hacienda Pública. En otros términos, resulta básico determinar la naturaleza de la institución, si es penal o tributaria, lo que nos permitirá dilucidar si la Administración tributaria está decidiendo sobre cuestiones penales.

En opinión del citado autor, en la disciplina actual la regularización ha dejado de ser una excusa absoluta para pasar a ser un elemento negativo del delito, por lo que al decidir sobre la regularización la Administración está decidiendo acerca de este, función que incumbe exclusivamente a la jurisdicción, cuya competencia no puede ser alterada por una norma tributaria. Que la Administración tributaria no puede decidir sobre la eficacia eximente de la pena de la regularización es una afirmación indiscutible, que no depende de la naturaleza jurídica que se atribuya a esta figura; naturaleza que sigue siendo discutida después de la modificación del artículo 305 del CP por la LO 7/2012. El propio Sánchez Huete rechaza la teoría de la regularización como elemento del tipo (p. 505). Para salvar la inconstitucio-

nalidad del artículo 252 de la LGT, este autor cree necesario introducir un trámite judicial, incluso «violentando la dicción legal».

Es perfectamente comprensible la perplejidad de Sánchez Huete ante la actual disciplina de la regularización penal, a la que con razón califica de «institución confusa», que «[n]o puede ser una regularización penal, pues enjuiciar los delitos –y apreciar un elemento negativo del tipo lo es– resulta una competencia jurisdiccional». Respecto del artículo 252 de la LGT, del que antes ha afirmado que se refiere a la regularización penal, cuya norma reguladora básica es el artículo 305.4 del CP, concluye que

no puede verse como un desarrollo de la previsión del art. 305 del Cp. pues este precepto alude a las tareas del Juez y el otro a las tareas de la Administración; uno supone delimitar un tipo delictivo –tarea de ley orgánica– y otro regular la actuación administrativa. Es una normativa para ser aplicada por la Administración en relación a sus procedimientos, y no por el juez penal en relación al enjuiciamiento de la actividad delictiva (p. 506).

Algunos autores destacan que la facultad de la Administración de decidir sobre el pase del tanto de culpa a la jurisdicción produce el efecto de enervar el deber de denunciar que el artículo 262 de la LECr. impone a «[l]os que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público», entre los que se encuentran obviamente los funcionarios de la Administración tributaria. Iglesias Capellas (2011, p. 24) manifiesta «recibir con cierta satisfacción la decisión de proporcionar seguridad jurídica tanto a la Administración como a los contribuyentes, mediante la cobertura legal de una práctica común en los supuestos de regularización». Critica, no obstante, la facultad de la Administración de «estimar» que el obligado tributario ha regularizado, que, afirma, confiere a la Administración una potestad que corresponde exclusivamente al Ministerio Fiscal (Iglesias Capellas, 2011, p. 28)<sup>34</sup>. También García Díez (2014, pp. 27 y ss.) señala la excepción que constituye la norma introducida en el artículo 180.2 por el RD-L 12/2012 respecto a la obligación impuesta por el artículo 262 de la LECr. El autor citado califica a la facultad que dicha norma atribuye a la Administración tributaria de «nueva regularización administrativa con trascendencia penal», lo cual es muy interesante, porque sugiere que esa facultad implica un cambio de naturaleza en la regularización; hasta entonces la regularización era penal en el sentido de que era apreciada exclusivamente por los tribunales y la Administración tenía obligatoriamente que pasarles el tanto de culpa en el momento en que apareciesen indicios de delito. García Díez afirma que la nueva norma

ha tenido una acogida favorable pues, en principio, supone librar al contribuyente de una futuras Diligencias previas ante el Ministerio Fiscal o ante el Juzgado de

<sup>34</sup> Obsérvese que la redacción del artículo 252 de la LGT evita la utilización del verbo «estimar», presumiblemente para salir al paso de esta crítica.

Instrucción, puede convertirse (y solo manifestamos una posibilidad) en manos de la Administración tributaria en un *instrumento de presión* sobre los obligados tributarios, con el objeto de que estos acepten otras regularizaciones puramente tributarias que se encuentren *conectadas* con las que eventualmente puedan tener relevancia penal (p. 30)<sup>35</sup>.

A juicio del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) la previsión del 180.2 de la LGT (siempre en la redacción del RD-L 12/2012), según la cual «la Administración tributaria puede apreciar "motu proprio" la operatividad de la regularización y, en consecuencia, abstenerse de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial», «resulta acertada de todo punto, ya que carece de sentido iniciar un procedimiento penal cuando no resulta viable la imposición de penas»<sup>36</sup>. Por consiguiente, al CGPJ el precepto en cuestión no le suscita ningún reparo o reflexión la atribución a la Administración de funciones propias de los tribunales.

La causa última de las ambigüedades de la figura de la regularización penal reside, a nuestro juicio, en que esta figura nunca ha conseguido independizarse de unos orígenes en los que estaba vinculada a la regularización tributaria y, por tanto, subordinada a la finalidad de favorecer los ingresos tributarios. Como hemos visto anteriormente, la regularización penal se crea por la LO 6/1995 en conexión con las regularizaciones de la Ley 18/1991, y el artículo 180.2 de la LGT, vertido ahora en el 252, que es el epitome de la actual normativa sobre la figura, se adoptó por el RD-L 12/2012 con el fin de asegurar el éxito de la «declaración tributaria especial» aprobada por esta disposición. Sanz Gadea (2013, p. 187) ha explicado que «[l]a declaración tributaria especial no hubiera sido en modo alguno apetecible si no fuera causa determinante de la exención de responsabilidad penal, y poco apetecible si, aun siéndolo, hubiera debido sustanciarse tal exención ante órganos judiciales». Despejar estas dudas fue la función del nuevo apartado 2 del artículo 180 de la LGT<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> La cursiva es del original. Añade que

esto puede ocurrir porque la redacción del artículo 180.2 LGT no deja claro si esta regularización administrativa *tiene o no carácter indisponible* para la Administración tributaria; es decir, si aquella está obligada o no a denunciar a la Autoridad penal, ya que dicho precepto solo prevé que en tales casos «la Administración **podrá** continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal» (artículo 180.2, in fine, LGT),

y para evitarlo propone que se establezca el carácter obligatorio «de esta regularización administrativa con trascendencia penal». En nuestra opinión, la Administración está ya obligada a pasar el tanto de culpa a los tribunales si «estima» que el contribuyente ha cumplido con los requisitos de la regularización tal como estos se definen por las normas tributarias (originariamente, el art. 180.2 LGT, en la redacción del RD-L 12/2012, y actualmente el art. 252 LGT). Cuestión distinta es la amplitud del margen de apreciación de que goza para tomar esa decisión.

<sup>36</sup> Informe de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal, página 15.

<sup>37</sup> Como señala Sanz Gadea, por si acaso este precepto no fuese suficiente para lograr el propósito pretendido, la disposición adicional única de la LO 7/2012 declara expresamente la eficacia exoneradora

## 5. La administrativización del Derecho penal en materia de regularización

Las últimas disposiciones dictadas en materia de regularización fiscal como causa de exoneración de la responsabilidad penal derivada del delito fiscal suponen la regulación de aspectos de dicha figura por normas tributarias (es decir, normas administrativas) y la atribución a la Administración tributaria de funciones propias de la jurisdicción penal. Por consiguiente, dichas disposiciones parecen constituir un ejemplo del fenómeno designado por la doctrina penalista como «administrativización del Derecho penal»<sup>38</sup>. Sin embargo, dependiendo de cómo se defina este concepto, las nuevas disposiciones tributarias podrían ser consideradas como un fenómeno inverso a esta administrativización.

Sin intentar siquiera una descripción por imprecisa que sea de este concepto, para lo cual carecemos como es obvio de la indispensable competencia, recogemos a continuación algunas pinceladas doctrinales que nos permitan aproximarnos a él y obtener una visión intuitiva de qué se quiere decir con la expresión «administrativización del Derecho penal». Se señala, en primer lugar, que se trata de una manifestación expansiva, en virtud de la cual se utiliza al Derecho penal como instrumento de gestión de los problemas sociales (Feijoo Sánchez, 2017, pp. 230 y ss.), reemplazando en esta función al Derecho administrativo. Es una forma de designar a un «nuevo Derecho penal», que es criticado por los sectores de la doctrina penalista partidarios de una concepción clásica o «liberal» del Derecho penal (que se considera representada por la denominada «escuela de Frankfurt»), que lo considera una patología. Desde este punto de vista se señalan como características negativas de este nuevo Derecho penal que deben ser rechazadas las siguientes (Feijoo Sánchez, 2017, pp. 241 y ss.): 1) Se trata de un Derecho penal expansivo, que se caracteriza por crear nuevos bienes jurídicos definidos de manera imprecisa y por anticipar la protección de los bienes jurídicos que se pueden considerar clásicos; 2) Se criminalizan comportamientos no porque sean socialmente inadecuados, sino para que pasen a serlo; en lugar de respuesta y retribución se pone el acento en la prevención de futuras perturbaciones de gran magnitud, en ámbitos como los delitos medioambientales o económicos; 3) Se trata de un Derecho

---

de la declaración tributaria especial. Se repite así la técnica de la disposición adicional primera de la LO 6/1995. Isabel Espejo (2013, p. 407) afirma que

aunque la introducción del nuevo párrafo 2 del artículo 180 de la LGT supone que la Administración no enviará a la Jurisdicción Penal a quienes se acojan a la amnistía fiscal, los antecedentes de la amnistía fiscal de 1991 alertan sobre la necesidad de que en la reforma del Código Penal se regulen expresamente los efectos de la «amnistía».

En el mismo sentido, Herrera Molina (2012, p. 26).

<sup>38</sup> Así lo estima García Díez, para quien la facultad de la Administración de decidir acerca del pase del tanto de culpa a los tribunales, pasando a «usurpar el papel del Ministerio Fiscal o del juez penal», «constituye una de las primeras manifestaciones en la esfera del régimen sancionador tributario de lo que ha venido en llamarse la *administrativización del Derecho penal*» (García Díez, 2014, p. 29).

penal principalmente preventivo, orientado a la reducción de riesgos y a una intervención que proporciona seguridad; 4) En el nuevo Derecho penal va desapareciendo el perfil de un Derecho penal propio de un Estado liberal sustituido por el de un Estado de seguridad; 5) El nuevo Derecho penal del riesgo no solo restringe garantías político-criminales clásicas sino también erosiona las garantías procesales. Desde posiciones menos radicales se alega que el Derecho penal no puede desconocer el mayor papel intervencionista del Estado (Feijoo Sánchez, 2017, p. 249)<sup>39</sup>. La administrativización del Derecho penal es una patología en la medida en que suponga una utilización ilegítima de la pena, lo cual conduce a la distinción entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. «El injusto penal tiene que ir más allá de la mera desobediencia administrativa e implicar un plus que justifique la pena» (Feijoo Sánchez, 2017, p. 253).

Terradillos Basoco (2006, p. 88) alude a la crítica creciente en la doctrina española a «la orientación expansiva de la actual política criminal que, en una intolerable huida hacia el Derecho penal, estaría traicionando las exigencias derivadas de su condición de *ultima ratio*, con la consiguiente postergación de los clásicos criterios limitadores del *ius puniendi*». Señala este autor que

caracterizaría al nuevo Derecho penal una profunda administrativización, dado que la intervención en el ámbito económico –dinámico y complejo–, exige un generoso recurso a leyes penales en blanco, que confían la definición de lo prohibido a la normativa administrativa. Con el consiguiente vaciamiento de la antijuricidad, que pasaría a ser puramente formal. El Derecho penal de protección de bienes jurídicos se habría convertido en un Derecho de gestión de riesgos (p. 90).

Manifestaciones de esta expansión serían, según este autor (2006, pp. 99 y ss.), la artificial búsqueda de bienes jurídicos, el recurso a tipos de peligro abstracto o incluso acumulativo<sup>40</sup> y, en el ámbito procesal, «se detecta cierta orientación expansiva en los supuestos en los que el sistema incentiva el recurso a la acción penal para solventar problemas que

<sup>39</sup> «Es lógico –añade– que los nuevos procesos de criminalización tengan que ver en muchos casos con ámbitos previamente regulados por un orden primario que intenta regular un problema o subsistema social. De esas nuevas intervenciones o políticas jurídicas se deriva la necesidad de que el Derecho Penal intervenga en los casos más graves».

<sup>40</sup> La idea de «acumulación», unida a las de «responsabilidad colectiva» o «autor colectivo», se ha elaborado por la doctrina penalista en relación con el Derecho penal destinado a prevenir grandes riesgos, en especial los medioambientales. En relación con la administrativización, cfr. Feijoo Sánchez (2017, pp. 258 y ss.). Alcácer Guirao (2001, p. 151), que es uno de los autores citados por Feijoo, describe estas nociones con gran claridad: la protección de los nuevos intereses globales o colectivos, afirma este autor, conlleva la asunción de una *responsabilidad colectiva o vicaria*, desde la cual la imputación de responsabilidad por esos grandes riesgos globales habrá de reconducirse a acciones mínimas, dado que esos riesgos se originan a partir de una *acumulación* de actos individuales que, siendo en sí inocuos, podrían llevar, *si todos los hiciéramos*, a la destrucción futura del planeta...

podieran alcanzar cumplida respuesta en el ámbito mercantil» (alude al plazo de prescripción de tres años de los delitos societarios cuando el plazo para impugnar acuerdos del Consejo de Administración es de 30 días). Frente a esta tendencia, Terradillos Basoco indica, como posible propuesta, una «administrativización del sistema sancionador» –que, advierte, tiene un significado distinto de la administrativización del Derecho penal– consistente en un «recorte de pretensiones criminalizadoras y confiando al sistema sancionador administrativo lo que no puede alcanzar relevancia penal». Otra propuesta distinta (que designa con la expresión «Derecho penal de dos velocidades») es sacar a las conductas que integran el nuevo Derecho penal del núcleo duro de este, manteniéndolas dentro del Derecho penal pero excluyendo para ellas la pena carcelaria.

Desde el punto de vista del Derecho administrativo, el fenómeno del «empleo instrumental del Derecho penal para la consecución del éxito en el control social o para la evitación del completo fracaso en el control administrativo» ha sido puesto de manifiesto por Luciano Parejo Alfonso (2009, p. 279). Pero, al lado de esta expansión, que coincide con la administrativización denunciada por la doctrina penalista, aunque el autor no utiliza este término, señala Parejo (2009, pp. 282 y ss.) la existencia de una «impronta administrativa» en el Derecho penal, la cual «ha determinado una correlativa e importante, aunque parcial, "dependencia" de aquel respecto del Derecho Administrativo». Se trataría de un fenómeno ambivalente:

Visto desde el Derecho Administrativo se ofrece, en efecto, en el contexto de su relación funcional con el Derecho penal a título de «reserva de implementación» de *ultima ratio*, por lo que –en virtud del principio de coherencia del ordenamiento– se entiende que todo lo lícito jurídico-administrativamente debe serlo también penalmente, comenzando así el ilícito penal solo a partir de la frontera exterior del campo así acotado. Pero, al propio tiempo, es lógico, aunque no necesariamente justificable, que la relación pueda ser vista, desde el Derecho penal, como una indebida limitación de la autonomía de este, una lesión de su posición y función sistémicas propias.

Expone luego Parejo (2009, pp. 284 y ss.) los tipos básicos de dicha impronta: a) Empleo de conceptos jurídico-administrativos o de conceptos penales cuyo manejo implica el auxilio del Derecho administrativo; b) Conexión con normas, medidas, actuaciones o actos, así como con conceptos, categorías o técnicas jurídico-administrativos (modulándolos o modificándolos o no) en la tipificación penal del supuesto de hecho; c) Consideración del Derecho administrativo en la consecuencia penal; y d) Consideración del Derecho administrativo para la atenuación o, incluso, la exención de la responsabilidad penal. Dentro del tipo b) incluye, entre otros muchos supuestos, a los conceptos tributarios empleados en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, entre ellos el de regularización fiscal. Esta figura encajaría más específicamente dentro del tipo d), que comprende «la ponderación por el Derecho penal de la valoración jurídico-administrativa de bienes a efectos de la modulación o exclusión de la responsabilidad criminal».

La justificación última de esta «impronta» administrativa en el Derecho penal residiría en «la unidad y, por tanto, coherencia del ordenamiento como un todo, que descansa en la superioridad de la Constitución», la cual, no obstante, «debe convivir con el principio de la diferenciación interna de este por razón de la necesaria diversificación de las perspectivas de valoración de los bienes jurídicos merecedores de protección en atención a la de los fines a alcanzar (de donde deriva la especificidad de la función ordinamental de cada rama del Derecho)» (Parejo Alfonso, 2009, p. 289). Esto exige, en términos organizativos, «respeto por la competencia del complejo orgánico-funcional "gobierno-administración" en los ámbitos administrativizados por el legislador (lo que conduce, en último término, al principio de división de poderes)» y, en consecuencia, «postula la obligada deferencia penal para con respecto a la impronta administrativa cuando la interpretación consecuente de las normas aplicables determine la prevalencia de la valoración normativa o la decisión administrativas sobre la penal» (Parejo Alfonso, 2009, p. 290).

Seguidamente estudia Parejo los principales tipos de relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo, comenzando por las existentes en el plano de la legislación, es decir, fundamentalmente las remisiones al Derecho administrativo por la norma penal. En relación con estas remisiones se refiere el citado autor (2009, p. 293) a los supuestos en los que la norma penal utiliza el estándar administrativo como elemento de dicha norma, en sí misma completa. En estos casos el supuesto de hecho

se define directamente por la norma penal, ocurriendo solo que esta, o bien fija la frontera «interior» del ilícito penal a partir de la frontera «exterior» del campo de lo lícito administrativamente, o bien incluye necesariamente en la caracterización de aquel la existencia de un ilícito administrativo.

Tal cosa sucedería

siempre que el CP se refiere a la situación de «autorización» o «licencia» (o no), «permiso» (o no) o «aprobación» (o no), así como de «funcionamiento clandestino», o, en su caso, vigencia o no de la autorización o el permiso de que se trate, así como a «la resolución arbitraria» o «en el ejercicio de su competencia».

Como ejemplo que representa «muy claramente» la situación descrita, menciona Parejo justamente «el caso en que, aun habiendo existido un ilícito administrativo, la tempestiva "regularización de la situación" en sede administrativa y antes de la reacción, también en tal sede, frente a aquella excluye la "perseguidabilidad" penal (así en el art. 305.4 CP)». Y añade lo siguiente:

Es este un modo de proceder del Derecho penal «sistémicamente» correcto con carácter general, en la medida en que –conforme a su función propia– hace operar a dicho Derecho como «reserva de implementación» del Derecho admi-

nistrativo (refuerza, con el cualificado reproche penal, la eficacia de las normas administrativas).

En nuestra opinión, sin embargo, el ejemplo no es acertado, puesto que presupone dos cosas inexactas: primera, que la regularización se refiere a un ilícito administrativo, cuando en realidad es una causa de exoneración de un delito; segunda, que dicha regularización es una actividad que tiene lugar «en sede administrativa» de manera semejante a los otros ejemplos citados de esta especie de remisión al Derecho administrativo (la licencia, la aprobación, etc.). Anteriormente hemos sostenido, por el contrario, que si bien la regularización fiscal en cuanto rectificación de la conducta anterior del contribuyente es materialmente administrativa (tributaria), en cuanto a sus efectos como excusa absoluta la regularización es una figura propia del Derecho penal y se realiza en el ámbito de este. En consecuencia, ni el estándar con el cual han de apreciarse estos efectos es administrativo sino penal, ni la autoridad a la que compete adoptar la decisión sobre la regularización es la administrativa sino la judicial.

Del brevísimo recorrido doctrinal que acabamos de hacer resulta que lo que la doctrina penalista entiende por administrativización del Derecho penal es un fenómeno en virtud del cual este penetra en ámbitos sociales cuya regulación sería más adecuado dejar en manos del Derecho administrativo, incluyendo el Derecho sancionador. Semejante expansión es rechazada por amplios sectores de la doctrina penalista, que ven en él un riesgo importante para principios capitales del Derecho penal. El fenómeno que Parejo denomina «impronta del Derecho administrativo en el Derecho penal» es de signo contrario, ya que consiste en la penetración del primero en el segundo. Mientras la administrativización es un hecho de carácter material, en la medida en que afecta a elementos constitutivos del delito, este segundo fenómeno es de naturaleza principalmente técnica, en cuanto afecta sobre todo, entendemos, a la técnica normativa en aquellos ámbitos en los que las conductas sancionadas se relacionan con la Administración; no ocurre, por tanto, únicamente en los sectores del Derecho penal producto de la «administrativización». Por consiguiente, se trata de dos fenómenos independientes, si bien es verosímil que en estos últimos sectores del «nuevo» Derecho penal la impronta administrativa sea más intensa.

En vista de la noción de «administrativización» que resulta de la doctrina examinada pudiera parecer a primera vista que la evolución de la normativa en materia de regularización como excusa absoluta del delito fiscal no encaja cómodamente en dicho concepto. En efecto, dicha evolución ha ido en el sentido de la penetración de las normas tributarias en el campo propio del Derecho penal y del Derecho procesal penal. Según esto se trataría de un fenómeno de signo opuesto al de la administrativización. Sin embargo, la doctrina penalista que ha estudiado específicamente dicha evolución la caracteriza como administrativización. Para ello tiene en cuenta que lo que significa este fenómeno es la utilización del Derecho penal para fines distintos del castigo de conductas merecedoras de ello, teniendo en cuenta el principio de intervención mínima y el carácter de *ultima ratio* de la sanción penal; en otras palabras, la instrumentalización del Derecho penal.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez (2002, p. 181) observa que en materia tributaria, «como en muchas otras manifestaciones de la política criminal actual en las sociedades postindustriales, el Derecho penal da muestras de un fenómeno de *expansión*»<sup>41</sup>. Esta expansión se manifiesta por lo general en un incremento de la intervención penal que, sin embargo, viene acompañada en esta materia de una vía de liberación de pena, la regularización. «La regularización sería, no una excepción, sino la muestra de la administrativización a que da lugar un Derecho penal expansivo en manos de un legislador que busca una mayor efectividad». La vía de liberación de la pena «pone de relieve cómo el Derecho penal se pone al servicio de objetivos de política criminal, que aconsejan en este ámbito, tanto intensificar la respuesta penal (1985-1995), como asegurar la eficacia de la recaudación (1995)». Más adelante añade: «La tipificación de delitos para proteger a la Hacienda Pública, acompañada de un instrumento de política criminal como la regularización, pone de manifiesto que el Derecho penal en este ámbito se ha administrativizado».

Estas consideraciones llevan al citado autor a plantearse radicalmente la justificación misma del delito fiscal: «en un sistema dispuesto a transigir con el contribuyente, [...] dispuesto a no sancionar o a sancionar *menos* si se regulariza, puede decirse que el delito de defraudación "no merece la pena"». En consecuencia, Sánchez-Ostiz Gutiérrez se cuestiona el ámbito respectivo del delito y las infracciones tributarias y la justificación del primero en su regulación actual, y propone centrar la tutela penal no sobre la base del tipo básico de defraudación, sino sobre la realización de conductas especialmente graves. Se refiere expresamente a los subtipos del artículo 305.1 párrafo 2.º del CP (en la versión anterior a la LO 7/2012; tras esta la referencia habría que hacerla al art. 305 bis.1 CP). Aclara el autor, que su propuesta no es abolicionista o despenalizadora, sino garantista y realista:

no se trata de abandonar esta materia a merced de los defraudadores que regularicen, ni de relegarla al ámbito del Derecho sancionador a pesar de su gravedad... debe ser el Derecho penal el que ha de aplicarse cuando se dan suficientes elementos de merecimiento y necesidad de pena.

Más recientemente Serrano González de Murillo y Merino Jara (2013, p. 5) realizaron un examen crítico de la legislación de 2012 relativa al delito fiscal, especialmente en materia de regularización, que les llevó a formular juicios muy negativos. Afirman así, entre otras cosas, que

[e]n la reciente política jurídico-penal contra el fraude, orientada excesivamente a conseguir el incremento de la recaudación tributaria estimulando el cumplimien-

<sup>41</sup> Esta cita, al igual que las siguientes, corresponde al epílogo de esta obra, titulado «Una propuesta de reinterpretación de los delitos contra la Hacienda Pública desde la regularización» (pp. 181-190). Dada la facilidad de su localización por el lector, prescindiremos de señalarlas para no recargar el texto de notas.

to voluntario, se advierte un efecto secundario de progresivo deterioro de la conciencia fiscal, lo que va mucho más allá de afectar al efecto preventivo-general del delito (su credibilidad, su seriedad), y probablemente repercute en general en el grado de disposición del destinatario de la norma al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Acerca de la razón de ser de la reforma realizada por la LO 7/2012 sostienen que «se trata aquí de incentivar aún más el retorno a la legalidad, no obstante ser extemporáneo, y sobre todo de impulsar el pago de los tributos inicialmente defraudados»; se trata, dicen, «de evitar a toda costa la posible intervención de la Administración de Justicia» (Serrano González de Murillo y Merino Jara, 2013, p. 9). Los efectos de estos fines de política legislativa sobre la disciplina del delito fiscal son los característicos de la administrativización:

al dejarse guiar por la finalidad recaudatoria a toda costa, traza el legislador una configuración de la responsabilidad reveladora de que no se toma en serio el despliegue de efectos de la conminación penal, sino que se limita a instrumentalizar la pervivencia de sus efectos intimidatorios hasta tanto se determina al pago de los tributos. Solo importa en aras de esa meta el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria, tempestiva o extemporáneamente, aunque al regular el cumplimiento extemporáneo y promoverlo a toda costa se sacrifiquen las reglas generales (p. 15).

A continuación añaden lo siguiente:

En realidad, la nueva norma deja traslucir el desinterés de la Administración tributaria por reprimir el delito fiscal, una vez descubierto, olvidando que de la aplicación *efectiva* de la norma penal depende su efecto de prevención general tanto positiva (seguridad del ciudadano cumplidor en que sigue rigiendo la norma) como negativa (intimidación a potenciales infractores). Bien es verdad que le interesa disuadir del incumplimiento, pero su objetivo se centra ante todo en la conminación penal en tanto que espada de Damocles que pende sobre el concreto contribuyente infractor aún a tiempo de regularizar, o incluso en una situación en que los términos de la regularización aún se disputan con tal contribuyente. Pero no le interesa su aplicación al caso concreto, como instrumento represor con efectos *pro futuro*.

El examen crítico llevado a cabo por Serrano González de Murillo y Merino Jara (2013, 17) lleva despierta en estos autores unas dudas sobre la justificación del delito fiscal parecidas a las de Sánchez-Ostiz Gutiérrez:

A partir de este proceder legislativo, cabe preguntarse si resulta legítimo servirse del Derecho penal como instrumento meramente incentivador de la recaudación fiscal, con la consiguiente tensión sobre la estructura del comportamiento delictivo y postdelictivo y con las finalidades de la pena, basadas en la certeza y seriedad de la conminación.

Parece, pues, innegable que como consecuencia de las últimas reformas de la legislación sobre el delito fiscal se ha producido una administrativización de la normativa en esta materia, con los efectos degradantes que tiene este fenómeno sobre los principios del Derecho penal, que ha afectado de manera particular a la regularización como causa de exoneración del delito fiscal. La administrativización de la regularización está en el origen mismo de esta figura, podría decirse que en sus propios genes, en cuanto, como hemos visto, se importó al Derecho penal desde el tributario con el fin de extender a aquel los efectos de la regularización tributaria y garantizar así el éxito de las amnistías fiscales.

## 6. Conclusiones

La Orden HAC/530/2020 es una norma de ejecución del artículo 252 de la LGT, a través de la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la Ley 34/2015. El citado artículo de la LGT se refiere a la regularización fiscal como causa de exoneración de la responsabilidad derivada de la defraudación tributaria y contiene normas relativas a la actuación de la Administración tributaria, por tanto de naturaleza administrativa, y normas relativas a los requisitos de la regularización penal, es decir, normas de carácter penal, complementarias del artículo 305.4 del CP. Esta inserción de normas penales en la LGT no solo es censurable desde el punto de vista de la técnica legislativa, sino que suscita dudas fundadas acerca de su eficacia en el ámbito penal. La mezcla de preceptos tributarios de naturaleza administrativa con otros de naturaleza penal se produce también en el propio artículo 305 del CP, cuyo apartado 5 contiene una norma de carácter administrativo, que establece las líneas básicas de las relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso por delito fiscal, desarrolladas por el nuevo título VI de la LGT aprobado por la Ley 34/2015.

El artículo 252 de la LGT no solo establece implícitamente la exigencia de una declaración tributaria complementaria para la regularización penal sino que además impone el devengo de intereses de demora y de los recargos por declaración extemporánea. Estas exigencias son contrarias a la posición dominante en la doctrina penalista, según la cual no puede negarse la eficacia penal de una declaración rectificativa veraz y completa de las inexactitudes u omisiones cometidas por el contribuyente aunque no se ajuste a la forma requerida por el Derecho tributario; en particular, aunque no vaya acompañada del pago de intereses y recargos. El artículo 252 de la LGT no puede impedir que el juez penal estime la eficacia exigente de semejante declaración.

El fundamento último de las anteriores afirmaciones es que la regularización tributaria (a efectos de las infracciones de esta naturaleza) y la penal son figuras distintas. Esta diversidad resulta oscurecida por el hecho de que la regularización penal nace estrechamente vinculada a la tributaria; se establece para extender a la esfera penal los efectos de regularizaciones extraordinarias concedidas con ocasión de amnistías fiscales. Ambas tienen en común la rectificación de las infracciones cometidas por el obligado tributario (lo que hemos

denominado «regularización fiscal»), pero en la medida en que esta común actividad se inserta en el marco sea del Derecho administrativo sancionador, sea en el del Derecho penal queda sometida a los principios de la respectiva rama del Derecho. La diferencia entre los principios del Derecho penal y los del Derecho tributario en materia de regularización se manifiesta claramente en la distinta justificación que tiene esta figura en uno y otro campo. Sin embargo, lo que revela la normativa vigente en materia de regularización penal es el afán por someter a la regularización penal a la disciplina propia de la tributaria. Lo que sucede es que la regularización penal nunca se desprendió de la impronta de sus orígenes. La diferencia de naturaleza entre ambas clases de regularización postula, en cambio, su regulación claramente separada, en la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo, por un lado, y en el CP y la LECr., por otro.

El sometimiento de la regularización penal a las normas y requisitos de la tributaria, en especial la facultad que el artículo 252 de la LGT concede a la Administración tributaria de decidir si la regularización efectuada es o no correcta y, en consecuencia, pasar o no el tanto de culpa a la jurisdicción, supone la instrumentalización de esta figura con fines principalmente recaudatorios. Por consiguiente, dicho sometimiento es un ejemplo del fenómeno que la doctrina penalista denomina «administrativización» del Derecho penal. Se trata de una patología de esta rama del Derecho, que en la materia que nos ocupa puede tener efectos muy negativos sobre la eficacia preventiva general del delito fiscal, por lo que un sector de la doctrina llega incluso a propugnar una profunda revisión de la disciplina actual de esta figura delictiva.

En virtud de las consideraciones anteriores, pensamos que las normas que gobiernan la regularización penal requieren una reflexión crítica y eventualmente una reforma, que reinserte a dicha figura en su marco natural, que es el Derecho penal. La mínima reforma consistiría en la total separación de la regularización penal de la tributaria en el sentido indicado anteriormente. Una reforma más radical sería la eliminación de esta figura, con lo cual la conducta del contribuyente encaminada a rectificar su anterior comportamiento ilícito quedaría sujeto a las normas comunes del CP reguladoras de las conductas postdelictivas (arrepentimiento espontáneo, desistimiento, etc.). En cualquier caso, debe suprimirse la potestad decisoria de la Administración tributaria sobre la remisión de las actuaciones a la autoridad judicial; esto no sería más que una vuelta, limitada al ámbito sancionador, a la situación previa a la modificación del artículo 180 de la LGT por el RD-L 12/2012.

## Referencias bibliográficas

- Alcácer Guirao, R. (2001). La protección del futuro y los daños cumulativos. En *ADPCP* (pp. 143-174). BOE. Vol. LIV.
- Bajo, M. y Bacigalupo, S. (2000). *Delitos contra la Hacienda Pública*. CEURA.
- Ballarín Espuña, M. (1997). *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons.
- Blázquez Lidoy, A. (2011). Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago?, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 343, 87-128.
- Espejo Poyato, I. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Marcial Pons.
- Espejo Poyato, I. (2014). La adaptación de la Ley General Tributaria a la reforma del Código Penal de 2012. En F. A. García Prats (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* (pp. 77-98). IEF.
- Feijoo Sánchez, B. J. (2017). Sobre la «administrativización» del Derecho penal en la «sociedad de riesgo». Un apunte sobre la política criminal a principios del siglo XXI. En *Normativización del Derecho penal, teoría de la pena y realidad social* (pp. 229 y ss.). Ediciones Olejnik.
- Ferré Olivé, J. C. (2014). Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 372, 41-82.
- Ferré Olivé, J. C. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch.
- García Díez, C. (2014). Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria. *Quincena Fiscal*, 3, 31-63. (Base de datos Aranzadi BIB 2014\430).
- Gómez Mourelo, C. (2017). Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal. *Quincena Fiscal, Número especial-Garrido Abogados*, septiembre 2017.
- Herrera Molina, P. M. (2012). El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*. *Crónica Tributaria, Número extraordinario 3*, 17-26.
- Iglesias Capellas, J. (2011). La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 341-342, 5-50.
- Iglesias Río, M. A. (2003). *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la «autodenuncia»*. Art. 305.4 CP). Tirant lo Blanch.
- Martínez-Buján Pérez, C. (1996). *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Tecnos.
- Nieto, A. (1993). *Derecho administrativo sancionador*. Tecnos.
- Palao Taboada, C. (2015). Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. *REDF*, 167, 45-74.
- Parejo Alfonso, L. (2009). La deriva de las relaciones entre los derechos administrativo y penal. Algunas reflexiones sobre la necesaria recuperación de su lógica sistemática. *Documentación Administrativa*, 284-285, 273-304.
- Sánchez Huete, M. A. (2016). Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda Pública. En I. Merino Jara (Dir.) y J. Calvo Vérguez (Coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria* (cap. XVII). Huygens Editorial.



- Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P. (2002). *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Aranzadi Thomson Reuters.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2018). A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal. *Quincena Fiscal*, 6, 159-170. (Base de datos Aranzadi BIB 2018\6985).
- Sanz Gadea, E. (2013). El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones, la regularización voluntaria extraordinaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 360, 109-188.
- Serrano González de Murillo, J. L. y Merino Jara, I. (2013). Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal. *Diario La Ley*, 8036.
- Terradillos Basoco, J. M. (2006). Globalización, administrativización y expansión del derecho penal económico. *Nuevo Foro Penal*, 70, 86-115.