

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

I

El objeto de la consulta se sintetiza en la siguiente cuestión: si la conducta desplegada por el deudor tributario regularizando su situación afecta, en el sentido de excluir la punibilidad en los delitos de defraudación fiscal así como en las falsedades documentales instrumentales cometidas, solamente a aquél o, además, puede extenderse a los terceros que hubieran tomado parte en los delitos señalados.

La consulta se eleva al hilo del siguiente supuesto de hecho: tres imputados invierten unas sumas de dinero en una entidad bancaria y, con el fin de procurar la opacidad de la operación y ocultar la titularidad, documentan la inversión a través de sucesivos contratos de cesión de crédito en los que como cedente firma por el Banco un empleado de la entidad y como cesionario hacen figurar a una tercera persona que no es la propietaria del dinero, quien firma los contratos teniendo pleno conocimiento de que no responden a la realidad. Y a quien habían captado a través de otro individuo conocido de los propietarios del metálico.

Las cantidades totales obtenidas, capital más intereses, fueron invertidas finalmente por los propietarios en suscripción de Deuda Pública Especial, conforme a la disposición adicional 13ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, lo que supone la regularización de su situación tributaria.

La defraudación fiscal (a parte del efecto que sobre la misma produciría la regularización) al ser en cuantía inferior a 15.000.000 de pesetas se ha visto despenalizada por la LO 6/1995, de 29 de junio, que dio nueva redacción a los arts. 349 y siguientes del derogado Código Penal.

El delito de falsedad de documento mercantil cometido por los tres deudores tributarios se ha visto afectado por la regularización, a tenor del art. 349.3 del derogado Código Penal y de la Disposición Adicional Segunda de la LO 6/1995, de 29 de junio. Los tres deudores citados quedan exentos de pena por tales delitos de falsedad documental en tanto son falsedades instrumentales realizadas exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización. Ese criterio se recoge igualmente en los arts. 305, 307 y 308 del vigente Código Penal.

Se plantea, por tanto, respecto de los partícipes en la falsificación, distintos de los obligados tributarios (el testaferro firmante como cesionario, el empleado del banco y el sujeto que proporciona al testaferro) si les alcanza en el delito de falsedad la regularización efectuada por aquellos otros.

II

Cuestión previa determinante de la solución que haya de adaptarse es la de precisar cuál sea la naturaleza jurídica de la regularización tributaria prevista

en el art. 349.3 del derogado Código y en los arts. 305, 307 y 309 del Código de 1995 vigente.

A) Un primer grupo de posturas, aun con diferentes matices entre ellas, coinciden en mostrarse contrarias a su entendimiento como excusa absolutorio. Unos conceptúan la figura como un supuesto de inexistencia de antijuridicidad, previo a la punibilidad. Otros, como un caso de ausencia de ánimo de defraudación. Tales tesis, que ya se adelanta no son compartidas, se apoyan en los siguientes razonamientos:

1º En la tramitación parlamentaria de la LO 6/1995 se produjeron en el Senado importantes modificaciones a la redacción original del proyecto remitido al Parlamento. Se suprimió en la exposición de motivos la alusión a la «excusa absolutoria» que se contenía en su párrafo segundo y se modificó la expresión «ausencia de penalidad» empleada en el párrafo cuarto de dicha exposición por la de «ausencia de responsabilidad penal». Además, en el art. 349.3 del viejo Código se sustituyó la expresión «No se impondrán penas...», que empleaba el texto del proyecto, por la de «Quedará exento de responsabilidad penal el que ...».

De tales modificaciones se desprende, a juicio de esta postura, que en la mente del legislador la conducta regularizadora no incide solamente en la no imposición de pena a una conducta delictiva previamente cometida sino que supondrá algo más, en concreto, la ausencia de responsabilidad penal por falta de antijuridicidad. No es un caso de responsabilidad sin imposición de pena por razones de política criminal sino de exención de responsabilidad penal por ausencia de antijuridicidad.

2º Para otros autores la regularización se entiende como el cumplimiento voluntario por el obligado tributario, aunque producido fuera del período ordinario de pago. El delito se consuma cuando se ha eludido el pago de tributos, y tal elusión no se entiende producida sin más por el transcurso del plazo ordinario para efectuar el pago en tanto que es posible en un momento posterior -a través de la regularización- efectuarlo sin sanción.

El delito fiscal, según esta tesis, no se ha consumado cuando la regularización se lleva a cabo, pues hasta entonces no se ha eludido el pago de los tributos al caber aún al deudor, siquiera intempestivamente, la posibilidad de declarar correctamente las bases tributarias mediante la regularización. Siendo así, la regularización no opera como excusa absolutorio de un delito consumado sino como conducta que impide que nazca el tipo, por ausencia tanto en elusión del pago de tributos como del ánimo de defraudar plasmada en la conducta voluntaria regularizadora.

B) Frente a las anteriores consideraciones debe entenderse que la regularización fiscal opera en el marco del elemento punibilidad y al modo de una excusa absolutoria. Se apoya este entendimiento en los siguientes argumentos, que sirven para refutar los antes expuestos:

1º La comentada modificación que en el texto del proyecto se llevó a cabo por el Senado no es determinante. Es cierto que se sustituyó la expresión «No se impondrán penas ...» por la de «Quedará exento de responsabilidad penal ...», que es, además, la empleada por el Código vigente en sus arts. 305.4, 307.3 y 308.4. Ahora bien, no por ello la regulación deja de ser una excusa absolutoria. La expresión «exentos de responsabilidad penal» es empleada en la formulación de otros supuestos, tanto del anterior como del vigente Código, respecto de los cuales no cabe duda sobre su configuración como excusa absolutoria. Cabe citar en este sentido tanto el art. 268 (igualmente el correlativo art. 564 del anterior CP) respecto de la excusa absolutoria para determinados delitos contra la propiedad cometidos entre parientes, como el derogado art. 563 bis, b), párrafo 2º, del Código anterior respecto del cheque en descubierto que se abona en los cinco días siguientes a su presentación al cobro.

En otros preceptos, sin embargo, se emplea la expresión «quedará exento de pena». Así en los vigentes arts. 480 (anterior art. 226) y 354.2 (art. 553 bis c), párrafo 2º, del anterior Código Penal), supuestos ambos calificados de excusas absolutorias. Igualmente se emplea tal fórmula en el art. 454 del vigente Código al señalar que «están exentos de las penas impuestas a los encubridores» los que lo sean de determinados parientes (recogiendo así el tenor del antiguo art. 18) y ello pese a que tal precepto según algunos no recoge una excusa absolutoria sino una causa de inculpabilidad por la no exigibilidad de otra conducta.

De lo anterior se desprende que la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la verdadera naturaleza de la regularización fiscal. Nada obsta a su consideración como excusa absolutoria el que en los arts. 305, 307 y 308 del Código (o en el antiguo art. 349.3) se diga «Quedará exento de responsabilidad penal el que ...» en lugar de emplear otra fórmula directamente referida a la exención de la pena.

La razón del cambio terminológico producido en el Senado tal vez se debiera a la idea, sin duda innecesaria, de emplear una locución que despejara cualquier duda acerca de la improcedencia de incoación o continuación del procedimiento penal en el que se acreditara que el deudor había regularizado. En casos de regularización no se llegaría a juicio oral para determinar en la sentencia la no imposición de penas; sino que en el momento en que se acreditara que había sido llevada a cabo tal regularización -durante el proceso penal o antes de la incoación del mismo- el asunto debía abortarse procesalmente.

2º La regularización es una conducta que se produce una vez ya cometido o consumado el delito fiscal (o la infracción administrativa tributaria) y, en su caso, las falsedades instrumentales. La conducta regularizadora no opera pues a modo de desistimiento voluntario para la tentativa inacabada o arrepentimiento activo para la tentativa acabada, reguladas ahora en el art. 16.2 del vigente Código, pues si así fuera hubiera sido incluso innecesaria la inclusión en el texto punitivo de los arts. 305.4, 307.3 y 308.4 o del derogado art. 349.3 (al igual que no se regulan expresamente en el art. 138 tipificador del

delito de homicidio las figuras del desistimiento voluntario o del arrepentimiento activo, que se extraen sin dificultades de la Parte General del Derecho Penal y se regulan en el art. 16.2 del vigente Código). Por ello, la regulación específica de los arts. 305, 307 y 308 (o del antiguo art. 349.3) indica que tal conducta regularizadora se produce una vez consumado el delito, a modo de conducta que implica el levantamiento de la pena tal y como sucedía en los supuestos del derogado art. 563 bis b), para el caso del cheque en descubierto, en el vigente art. 354.2 [anterior art. 553 bis c)] en casos de incendios, en el art. 480 (anterior art. 226) respecto de la rebelión o sedición y en el art. 427 del vigente Código para el particular que denunciara en los diez días siguientes el cohecho.

La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable.

En conclusión, la conducta regularizadora prevista en el Código se lleva a cabo una vez que el delito ha sido consumado y supone la exoneración de una punibilidad que ya había surgido.

Los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva (v. gr.: en el plazo ordinario para declarar y tras haber presentado una declaración de IRPF plagada de datos falsarios el deudor presenta una declaración complementaria) no encajan en el art. 305.4 (anterior art. 349.3) por tratarse de casos de desistimiento voluntario o arrepentimiento activo que impiden la consumación del delito fiscal. No habiendo delito consumado y no admitiéndose formas imperfectas de ejecución del delito fiscal, tanto el deudor tributario que desistió como los partícipes en el iter del delito no responderían por tales hechos. La irresponsabilidad de los partícipes en el delito fiscal vendría dada no tanto por la conducta de desistimiento voluntario del deudor, habida cuenta de lo dispuesto en el art. 16.3 del nuevo Código Penal (que exonera de responsabilidad en casos de varios partícipes sólo a aquel o aquellos que desistan de la ejecución, no al resto), sino por el hecho de que no se consuma el delito fiscal y no admitiéndose la punición de formas imperfectas del mismo el hecho resulta atípico.

Surgiría aquí un problema añadido: la responsabilidad por las falsedades instrumentales que ya hubieran sido consumadas para el delito fiscal desistido. En este punto sería de aplicación por analogía «in bonam partem» lo dispuesto en el art. 305.4 párrafo 2º (anterior art. 349.3 párrafo 2º), ya que carecería de sentido admitir la extensión de la no responsabilidad a las falsificaciones cuando la regularización se produce una vez consumado el delito fiscal y no admitir tal efecto cuando la regularización se trata de una conducta que, por producirse antes, impide el nacimiento o consumación del delito fiscal.

Incluida la regularización en el elemento punibilidad, hemos de distinguir dos categorías entre las excusas absolutorias.

Por una parte pueden agruparse las excusas absolutorias preexistentes a la acción, en las cuales la punibilidad no llega a nacer por cuanto que desde el momento de la comisión del hecho concurre una circunstancia que excluye la pena. Se trata de excusas absolutorias que operan como «causas de exclusión» a priori de la pena en función de determinadas condiciones personales que concurren en el sujeto activo del delito. El supuesto más característico es el del art. 268 del Código Penal. Otra figura similar es la del art. 454, aun cuando su encuadre como excusa absolutoria no sea pacífico, pudiendo conceptuarse también como una causa de inculpabilidad por inexigibilidad de otra conducta.

De otra parte se encuentran las excusas absolutorias posteriores a la comisión del delito, que podríamos denominar «de conducta». Recogen supuestos no de «exclusión» sino de «levantamiento» de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad que en principio merecía plenamente el hecho. Se exonera así retroactivamente de una punibilidad que ya había nacido. En esta categoría habría que situar el comportamiento regularizador contemplado en los arts. 305, 307 y 308 del vigente Código; así como también el art. 354.2 en casos de incendios, el art. 427 en los delitos de cohecho, la previsión del art. 462 en el delito de falso testimonio y, finalmente, el supuesto del art. 480.1 respecto de la rebelión.

La distinción entre estas dos categorías, que configuran supuestos que podríamos denominar, siguiendo a la doctrina alemana, en el primer caso de «exclusión» y en el segundo de «levantamiento» de la penalidad, es importante para analizar, lo que se hace en el siguiente apartado, la extensión de las mismas a terceros partícipes en el delito.

IV

La excusa absolutoria de los arts. 305, 307 y 308 es una causa de levantamiento de la pena debida a la conducta regularizadora del deudor tributario, que se puede llevar a cabo desde que se consuma el delito y hasta que se produzca alguna de las causas a las que los preceptos citados atribuyen el efecto de bloqueo de la regularización. Se trata, pues, de una excusa basada en la conducta.

Veamos los distintos argumentos que pueden sustentar la solución contraria o favorable a la extensión a terceros de la excusa.

El primer argumento en aras de la extendibilidad no es del todo concluyente y se basa en un criterio sistemático. El art. 268.2 señala que «esta disposición no es aplicable a los extraños que participaran del delito» (igual solución acogía el derogado art. 564, precedente del actual). En el resto de las excusas absolutorias no se contiene un pronunciamiento de esta naturaleza. De ahí cabría deducir que la regla general es la de la extensión a terceros de

las excusas absolutorias salvo que la Ley indique lo contrario. Ahora bien, entre el supuesto del art. 268 y el de los arts. 305, 307 y 308 que contemplamos se dan las diferencias ya señaladas. El art. 268 recoge una excusa que existe antes de la comisión del delito, impide el nacimiento de la pena y se debe a circunstancias personales del autor. Por el contrario, la regularización de los arts. 305, 307 y 308 no existe antes de cometerse el delito sino que podrá o no darse después; no impide el nacimiento de la pena sino que levanta la ya nacida, y se debe a la conducta del sujeto y no a sus personales circunstancias. La diversidad de los supuestos impide llegar con total seguridad a la conclusión de que el legislador si nada dijo en los arts. 305 y siguientes, a diferencia del art. 268, fue por querer la extensión a terceros. Ahora bien, en todo caso, el art. 268 apoya más la solución de que la excusa absoluta de los arts. 305 y siguientes (así como aquellas otras de su misma naturaleza, antes citada) pueda extenderse o comunicarse a terceros.

El tenor literal del Código (e igualmente el de su precedente en esta materia; la LO 6/1995) aparece, en principio, como un argumento en aras de la no extensión a partícipes de la excusa absoluta. El art. 305.4 (e igualmente los arts. 307.3 y 308.4), tras indicar en el párrafo 1º que quedará exento «el que regularice» su situación tributaria, se refieren en el párrafo 2º a que la exención de responsabilidad alcanzará igualmente «a dicho sujeto» por las irregularidades contables o falsedades instrumentales que «el mismo» pudiera haber cometido. De una simple lectura parece ingerirse que el legislador ha querido que no se extienda el beneficio de la regularización a los terceros partícipes en el delito, sino que afecte solamente al deudor tributario.

Sin embargo, el tenor literal de los citados preceptos no puede llevar a tal entendimiento. Cuando el Código emplea las expresiones «el que», «dicho sujeto» o alguna otra similar, en algún precepto, eso no excluye la posible participación de terceros en el hecho, lo que obliga a resolver sobre la comunicabilidad de los elementos del tipo a éstos.

La solución a la cuestión debe venir a través de la pauta interpretativa que señala la Exposición de Motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo en el derogado Código Penal (arts. 349.3 y siguientes) la excusa absoluta de la regularización fiscal en términos similares a como ha pasado a los vigentes arts. 305 y siguientes del Código de 1995. En su párrafo cuarto, al tratar de la regularización, indica: «Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro I de este Código».

La interpretación sobre este problema pasa, pues, por la aplicación de las normas generales del Código. La excusa absoluta de los arts. 305 y siguientes se extenderá o no a los partícipes en atención a las reglas generales del Código, según las cuales, como ahora veremos, la regularización no solamente afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que éstos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta. Tal tesis se extrae acudiendo a las siguientes normas generales del Código Penal:

1º En los casos de desistimiento voluntario o de arrepentimiento activo, el nuevo Código Penal en su art. 16.3, recogiendo el criterio que se ha venido hasta ahora aplicando durante la vigencia del Código anterior en virtud del principio de accesoriedad, señala que: «Cuando en un hecho intervengan varios sujetos, quedarán exentos de responsabilidad penal aquel o aquellos que desistan de la ejecución ya iniciada, e impidan o intenten impedir, seria, firme y decididamente, la consumación, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta». Por tanto, se extiende la exención de responsabilidad derivada del desistimiento voluntario o del arrepentimiento activo a los terceros sólo cuando intervinieran en dicha conducta.

Aunque el desistimiento o arrepentimiento se producen antes de la consumación del delito, a diferencia de la regularización contemplada en los arts. 305 y siguientes que se da una vez consumado el mismo y a los efectos de levantar la pena ya nacida, la pauta dada por el art. 16.3 es también aplicable a los casos de regularización, al menos en su vertiente de no extensión de la exención a los terceros que se hayan opuesto a la regularización. Sería ilógico que la conducta desplegada tras la consumación (la de los arts. 305 y siguientes) tuviera mayores efectos (su extensión incondicionada a terceros) que la desplegada (desistimiento o arrepentimiento) en un momento anterior del «iter criminis».

El argumento cobra mayor fuerza si se repara en el encuadramiento por algunos autores del desistimiento y del arrepentimiento activo entre las excusas absolutorias.

2º Algún autor ha propugnado la aplicación analógica a las excusas absolutorias del art. 65 del Código Penal, llegando así a entender que el supuesto del art. 268 es una circunstancia personal o subjetiva sólo aplicable en quien concurre, mientras que las excusas de conducta (rebeldes, incendios, etc. y los casos de regularización) han de considerarse integradas en el art. 65.2 siendo por ende comunicables a aquellos que tuvieren conocimiento de las mismas, entendiéndose por tal la prestación de su cooperación de alguna forma a tales conductas.

3º Si se acude al examen de la accesoriedad en la participación nos encontramos con diferentes teorías que exigen la concurrencia de un mayor o menor número de elementos en la conducta del autor para que pueda condenarse al partícipe:

- accesoriedad mínima: para que pueda castigarse la participación basta que el hecho del autor sea típico.

- accesoriedad limitada: precisa que el hecho del autor sea típico y antijurídico para la condena del partícipe.

- accesoriedad máxima: reclama que el hecho del autor sea típico, antijurídico y culpable.

- hiperaccesoriedad: exige que el hecho del autor sea típico, antijurídico, culpable y punible.

Solamente acudiendo a esta última teoría podría extraerse la extensión de los efectos excusantes de la conducta regularizadora al tercero partícipe en el delito fiscal. Y ello no sin dificultades habida cuenta de que al consumarse el delito fiscal la conducta para el autor principal es típica, antijurídica, culpable y punible, desapareciendo dicha punibilidad posteriormente en base a la conducta de regularización.

Sin embargo, la teoría de la hiperaccesoriedad no puede ser sostenida. La doctrina dominante se inclina por la de la accesoriedad limitada según la cual es punible la participación en un hecho típico y antijurídico realizado por un autor no culpable.

La interpretación que se sostiene se ve reforzada con la cita del auto del Tribunal Supremo de apertura del juicio oral en la Causa Especial número 880/1991 (Caso Filesa), de fecha 22 de diciembre de 1995. El auto señala «... es posible sostener que la eximente de pena contenida en el segundo párrafo del art. 349.3 CP (equivalente al art. 305.4 del vigente Código), debe ser entendida como una excusa objetiva y por lo tanto aplicable también al partícipe. No obstante, la exclusión de la punibilidad dependerá siempre de un «actus contrarius» del partícipe, pues el legislador, en verdad, la ha previsto para los supuestos de autodenuncia y reparación. No tendría sentido, por lo tanto, en el marco de una norma con esta finalidad beneficiar con la no punibilidad a quien nada hizo para la reparación de la ilicitud fiscal en la que colaboró».

V

Así enfocada la cuestión habrá que distinguir entre los siguientes supuestos:

1º Cuando los partícipes en el delito hayan cooperado de alguna forma a la regularización se verán favorecidos por la exención de responsabilidad.

Habida cuenta de que en la mayoría de los casos el deudor tributario puede regularizar por sí solo sin precisar del concurso del tercero partícipe, no puede exigirse una cooperación del tercero a la regularización calificable de necesaria para que surta efectos. La cooperación de los terceros en tal regularización ha de ser entendida de una forma amplia y en atención a las particulares circunstancias que concurran en cada caso. Bastará con que el tercero haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario. Se incluirán por tanto la inducción y el auxilio espiritual.

Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquélla en aplicación del art. 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario, sin embargo, como

quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuando actúe en la regularización en representación de la persona jurídica. Juega pues en la regularización el citado art. 31.

2º Cuando conste en la causa la existencia de algún tipo de acto del tercero tendente a conseguir que no regularice el deudor tributario, no le será aplicable a aquél la excusa absolutoria (sirva un ejemplo: si el deudor tributario es una Sociedad Anónima y resultaron condenados los cinco miembros de su Consejo de Administración por delito fiscal, la regularización que luego se lleve a cabo por la Sociedad Anónima no podría suponer la exención de pena a aquel Consejero que conste se hubiera opuesto en el seno de la sociedad anónima al acuerdo de regularización, llegando a votar en contra de tal decisión).

3º Surgen, sin embargo, algunos problemas que no presentan fácil respuesta y que derivan del hecho de que en la regularización basta por lo general el concurso del deudor tributario sin necesidad de que éste cuente para ello con el tercero partícipe en el delito fiscal.

En estos casos (tercero que, sin que conste su oposición a la regularización, la conoce una vez ya efectuada y producido el efecto de bloqueo que supone la iniciación de actuaciones administrativas o penales) deberán los Señores Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria o si pudiera serles de aplicación a los terceros la atenuante analógica del art. 21 número 6º, en relación con el apartado 5º del Código Penal, pudiendo en determinados casos llegar a apreciarse como muy cualificada, lo que permite la imposición de pena acorde con la naturaleza de su participación.

4º Cuando se dé el supuesto inverso al del apartado anterior (es decir, el tercero quiere la regularización y, sin embargo, ésta es obstaculizada por el deudor tributario) como quiera que la regularización no se ha producido no es posible la aplicación de la excusa absolutoria.

No obstante, conviene distinguir dos supuestos: primero, si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá apreciarle la atenuante analógica del art. 21 número 6, en relación con el apartado 5º del Código Penal, como muy cualificada; segundo, si la confesión de la infracción a las autoridades administrativas o judiciales no se produce, pero sí constaran en la causa los frustrados intentos de lograr del deudor tributario la regularización, que sin embargo no se plasman al exterior en conducta alguna, cabría apreciar la atenuante analógica del art. 21, número 6, en relación con el apartado 5º del Código Penal, esta vez como simple y no como muy cualificada.

El caso concreto suscitado por la Fiscalía consultante deberá ser resuelto con arreglo a las pautas interpretativas que han quedado establecidas.

