

## 11.5 Un asunto de interés

La Fiscalía de Alicante planteó un tema que suscitó encendido debate entre los compañeros y compañeras, por lo que, de celebrarse, sin duda se habría llevado a las Jornadas de Especialistas.

Se transcribe a continuación:

Órgano competente para examinar las regularizaciones tributarias espontáneas del artículo 305 Código Penal.

El artículo 305 del CP, establece en su apartado 4:

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

La regularización de su situación tributaria por el obligado tributario impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

El supuesto de hecho que se plantea parte de un doble presupuesto: por una parte, que el obligado tributario procede a una regularización espontánea, y por tanto no se dan los supuestos que excluirían la regularización (notificación del inicio de actuaciones inspectoras, denuncia o querrela o actuación alguna del Ministerio Fiscal o del juez de instrucción que le permitan tener conocimiento de la iniciación de diligencias) y por otra, que la regularización tributaria afecte a una cuota superior a la señalada por la ley como delito, en tal caso la problemática que se plantea es si la Administración tributaria se debe abstener de todo procedimiento y dar cuenta a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal, o por el contrario, la comprobación de que la regularización ha sido completa y veraz le corresponde de manera exclusiva a la referida Agencia Tributaria.

Esta materia ha sido objeto de una profunda modificación en virtud de los cambios operados en la LGT, por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, pues el antiguo artículo 180 de la referida Ley ha sido sustituido por el actual y vigente artículo 252 que establece un criterio radicalmente distinto al anterior en materia de órgano competente para determinar la regularidad o no de la conducta que pudiera ser delictiva, y así en el anterior artículo 180 de la LGT, en su redacción original Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se establecía:

*«Artículo 180.*

*Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».*

Tal precepto fue modificado por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que prácticamente a los efectos que nos ocupan mantenía la misma redacción, pues únicamente suprimía la audiencia del interesado antes de remitirlo a la autoridad judicial.

El precepto fue nuevamente modificado por el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, que introdujo un elemento perturbador en relación a la preeminencia de la jurisdicción penal en materia de delito fiscal, en el párrafo 2.º del artículo de la LGT.

En la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley, en su apartado VII, se afirma:

*«Por último se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectua-*

*das antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria».*

Asimismo, se da nueva redacción al referido artículo 180 en el sentido siguiente:

*«1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreesimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal».*

Se mantiene en principio la obligación de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, pero el apartado 2 del referido artículo 180 de la LGT, da un paso hacia la desjudicialización en aquellos supuestos en que la Administración tributaria considerara que la regularización había sido realizada en forma. La nueva modificación operada en el año 2015 ha dado un paso definitivo en esta materia, pues el antiguo artículo 180 fue sustituido por el actual 252 de LGT, por la vigente (Ley 34/2015 de 21 de septiembre), que de manera definitiva otorga a la Administración tributaria, sin intervención del Ministerio Fiscal ni de la jurisdicción competente, la llave para la apertura o no del procedimiento penal, estableciendo el referido artículo 252.

*«Artículo 252. Regularización voluntaria.*

*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 aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

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

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

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

De lo dicho resulta, que la regularización que no es más que «un comportamiento activo del recurrente que supone, de una parte reconocer la deuda y, de otra, proceder a un comportamiento dirigido al pago de una deuda que se asume como debida, incorporando al hecho lo autodenuncia y la reparación» (STS 426/2018, de 26 septiembre). La comprobación de los requisitos de si la misma ha sido completa y veraz corresponde de manera exclusiva a la Agencia Tributaria, y sólo en el caso de que la referida Agencia constate que el obligado tributario «no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, procedería pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

Tal criterio es el que resulta de las modificaciones legales antedichas, y aun cuando no se comparta el criterio del legislador, constituye la regulación vigente, que al respecto el TS declaraba:

*«Lo que ha hecho esta reforma, con una técnica dudosamente respetuosa con el orden jurisdiccional penal, ha sido permitir a la Administración Tributaria valorar la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal que, por constituir uno de los elementos configuradores del tipo, le correspondía naturalmente al orden jurisdiccional penal. No parece ni razonable ni conforme con esa jurisdicción penal que se le hurte a la valoración de la excusa absolutoria. Lo que hace el Legislador es configurar la excusa absolutoria como un elemento negativo del delito, en manos de la propia Administración. Reforma que se integra con la llevada a cabo por la LO 7/2012, por la que se modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE de 28 de diciembre), y que ha cerrado la reciente Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria» (Sentencia núm. 1831/2017 de 28 noviembre Sala de lo Contencioso-administrativo Sección 2.<sup>a</sup>).*

La sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo (Sentencia 1246/2019, de 25 septiembre), procedió a anular el número 2 de artículo 197 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio en cuanto permite que la Administración tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Fiscal cuando aprecie indicios de delito en los casos en que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

Como conclusión, y vista la actual regulación, se entiende que, en los supuestos de regularización espontánea del contribuyente, la competencia para determinar si la misma es acorde o no con los presupuestos legales le viene atribuida a la Agencia Tributaria».