

I. La administración tributaria requerirá a buen seguro que se produzca esa coincidencia entre la autoliquidación extemporánea y la liquidación administrativa después de comprobada ⁽¹⁾, pero esta es la cuestión principal que abordamos: la eficacia exoneradora de la regularización tributaria en sentido jurídico-penal no puede depender de esa coincidencia, que es inesencial, siempre que el obligado tributario haya realizado en la autoliquidación extemporánea una interpretación razonable de la norma.

El art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995), tras la reforma por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (LA LEY 22075/2012), requiere para exonerar de responsabilidad penal por razón de la regularización del previo incumplimiento, con la consiguiente desaparición del injusto previamente realizado, que «se haya procedido por el obligado tributario al *completo* reconocimiento y pago de la deuda tributaria», antes del inicio de actuaciones de comprobación o de la interposición de querrela o denuncia. Por tanto, la cuestión acerca de la completitud de la autoliquidación extemporánea voluntaria se erige en cuestión fundamental y de ella depende, ni más ni menos, que la apreciación del injusto penal y el pase del tanto de culpa por parte de la administración tributaria a la jurisdicción penal (art. 252 LGT (LA LEY 1914/2003), tras la reforma por Ley 34/2015 (LA LEY 14468/2015)).

Téngase en cuenta que la regularización, para ser eficaz, requiere de autoliquidación espontánea, es decir, tiene como presupuesto la inexistencia de un acto previo de determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración. Por ello, se deposita en el contribuyente la carga de interpretar la norma tributaria a la hora de realizar la declaración complementaria. En casos complejos en los que se requiere, por ejemplo, la previa calificación de la renta, la interpretación normativa dada por el obligado tributario puede no coincidir con la que finalmente realice la Inspección (que conserva la función de calificación), y parece claro que no puede depender la exoneración penal de que el contribuyente «acierte» en términos precisos con la liquidación posterior que realice la Inspección al comprobar la autoliquidación y determinar la base imponible mediante la interpretación de una norma tributaria compleja. A nuestro juicio, *sería suficiente para estimar completa la regularización cuando la discrepancia interpretativa sea razonable*. Por tanto, podemos establecer una primera conclusión: **existe completo reconocimiento de la deuda tributaria cuando se paga íntegramente la cantidad que resulta de la autoliquidación voluntaria y extemporánea y que se ha realizado mediante una interpretación razonable de la norma, por mucho que no sea la interpretación que finalmente imponga la administración tributaria.**

Claro, a renglón seguido, se plantea la cuestión de si el Juez penal, que debe valorar si la regularización ha sido completa, es capaz de valorar si la interpretación dada a la norma tributaria es o no una interpretación razonable. No nos referimos a los casos en los que ya existe una interpretación publicada (criterios manifestados por la administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 (LA LEY 1914/2003) y 87 LGT (LA LEY 1914/2003)) sino a los casos en los que la interpretación normativa no ha sido debidamente clarificada. ¿Acaso no es esta una cuestión prejudicial de carácter administrativo tributario que debería deferirse en todo caso a la jurisdicción contencioso-administrativa? En realidad, si bien se mira, cuando en el proceso penal se plantea una cuestión

tributaria que aparece como cuestión prejudicial de compleja determinación, como puede ser una discrepancia interpretativa sobre la calificación de una renta o la aplicación de una exención, en realidad lo que sucede es que no hay materia penal, pues el delito fiscal, como todo delito, debe ser reconocible de antemano por el contribuyente, como cuestión inherente al principio jurídico-penal de culpabilidad, de tal modo que si la apreciación de una elusión tributaria depende en definitiva de cuál sea la interpretación correcta de una norma tributaria compleja, que no se ha eludido de modo voluntario por el contribuyente, sino que es consecuencia de que la interpreta solo de manera discrepante, entonces no hay «defraudación» en sentido penal, no hay cuestión prejudicial, sencillamente no hay cuestión penal.

Como dice la STS de 6 de octubre de 2006 (LA LEY 103037/2006), es indudable que la descripción típica del art. 305 CP (LA LEY 3996/1995) encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 LECrim. (LA LEY 1/1882)). El delito fiscal, como delito de omisión, remite (implícitamente) a la infracción de deberes fiscales especiales derivados de las leyes que disciplinan cada especie de impuesto. Se alude a la remisión tácita para referirse a la remisión por deducción o deducida (*Konkludent Verweisung*), que es aquella remisión que se hace mediante la utilización en la descripción del supuesto de hecho de elementos normativos. Ahora bien, la remisión a la norma extrapenal requiere que esta se encuentre debidamente determinada. Y esa determinación no le corresponde en exclusiva a la administración tributaria, pues la actuación administrativa está sujeta al debido control jurisdiccional.

Así, como declara también la jurisprudencia «la aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad». En la práctica se observa a menudo cómo la liquidación de cuota vinculada a delito se practica por la Inspección aplicando no solo normas tributarias, sino recurriendo a «criterios» que no se contienen de forma explícita en una norma legal o reglamentaria y que son ideados o acuñados por la propia Inspección. Esta circunstancia debe ser convenientemente valorada por el Tribunal penal, a quien corresponde resolver prejudicialmente la cuestión administrativa implicada, pero que sobre todo debe valorar la situación desde el prisma del principio de legalidad penal y de culpabilidad jurídico-penal.

El TC nos recuerda que la ley penal en blanco solo es admisible en la medida en que el hecho punible se encuentre suficientemente precisado

Pues, como ha recordado el Tribunal Constitucional, la ley penal en blanco solo es admisible en la medida en que el hecho punible se encuentre suficientemente precisado, de modo que sea perfectamente comprensible la prohibición (Sentencia 127/1990, de 5 de julio (LA LEY 1512-TC/1990)). Cuando la apreciación de una infracción tributaria dependa de la interpretación de una norma tributaria compleja, el

verdadero alcance de la norma debe estar suficientemente precisado de antemano y accesible para el contribuyente, a quien se le traslada la carga de la autoliquidación.

Por tanto, cuando la norma extrapenal no define con precisión los criterios que debe utilizar el contribuyente en la autoliquidación para la calificación de la renta, la determinación de la base imponible, o cualesquiera de las operaciones intelectuales que deben realizarse para determinar con precisión la deuda tributaria, existe un margen permitido de error que no puede penalizar al contribuyente que obra en la confianza legítima de la adecuada aplicación de la norma tributaria. Y esta confianza puede tenerla en el momento de autoliquidar en plazo, o cuando lo hace de manera extemporánea pero espontánea, por lo que la eventual discrepancia interpretativa, si es razonable, debe determinar que la cuestión sea remitida a la jurisdicción contencioso-administrativa.

En suma, la exigencia de *lex certa*, inherente al principio de legalidad penal, conlleva que no deben plantearse dudas sobre la interpretación jurídica de la norma extrapenal, remitiendo, en otro caso, la cuestión a la jurisdicción contencioso-administrativa. Es, además, una exigencia del principio jurídico-penal de culpabilidad. En este sentido, se pronunció la sentencia 463/2008, de 23 de junio (LA LEY 92650/2008) (caso Telecinco), que confirmó la absolución por delito fiscal: «En realidad, aquí nos encontramos ante una cuestión estrictamente jurídica, derivada del aparente conflicto existente entre la legislación fiscal, relativa en este caso al impuesto de sociedades, que fija el momento para imputar las ganancias obtenidas con una determinada operación, en aquel correspondiente al ejercicio en el que el negocio jurídico se perfecciona, es decir, cuando el acuerdo de voluntades se alcanza, y la específica normativa que regula esas operaciones en el ámbito de las televisiones privadas que, por la fuerte intervención administrativa que aquí se considera necesaria, hace depender la viabilidad de esas operaciones, en especial las de transmisiones de capital de las operadoras, de la correspondiente autorización de los órganos encargados del control de ese específico mercado, desplazando, por consiguiente, a esa fecha la obligación de declaración fiscal de los ingresos obtenidos».

Por ello, en la materia que nos ocupa, el requisito imprescindible de *lex certa*, exigible siempre en la descripción de las figuras penales, no puede dejarse al albur de la interpretación particular de la Administración tributaria, sino que ha de venir estrictamente establecido en las disposiciones legales que sirven de complemento a una norma penal en blanco como la integrada por el denominado «delito fiscal». Cuando la discrepancia interpretativa sea consecuencia de la insuficiente imprecisión de la norma extrapenal, o de la necesidad de realizar operaciones complejas de calificación de la renta al amparo de la norma indeterminada, el margen de discrepancia será mayor, y en estos casos, ni la autoliquidación en plazo, ni tampoco la autoliquidación extemporánea pueden merecer reproche penal ni siquiera administrativo en el ámbito sancionatorio.

Solo cuando la interpretación es fraudulenta y se aparta voluntariamente del sentido correcto de la norma, o resulta errónea como consecuencia del incumplimiento de su deber de comprobación (error fácilmente evitable) puede considerarse que el contribuyente no realizó una regularización completa, porque tampoco se trata de que el contribuyente pueda ofrecer cualquier interpretación divergente de la norma, sino solo de la que sea razonable. Por ello, la cuestión del grado de evitabilidad del error es también una cuestión relacionada con la completitud de la regularización tributaria.

Puede extraerse una segunda conclusión por tanto: cualquiera que fuere la interpretación tenida finalmente como correcta en términos impositivos, cuando se carece de un criterio positivo que eliminase cualquier duda acerca del verdadero alcance de la norma, **habrá reconocimiento completo de la deuda tributaria si el error es explicable precisamente por la existencia de la duda.**

II. Vaya por delante que los problemas suscitados son consecuencia de una indebida expansión del delito fiscal y la progresiva utilización de la jurisdicción penal por la Agencia Tributaria con criterios utilitarios. Y para ello, la Inspección, expandiendo su potestad de re-calificación, utiliza la institución de la «simulación» para, ampliando el concepto, poder legitimar el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal (este abuso de la función calificadora fue evidente en el caso de la problemática específica de la facturación por medio de sociedades profesionales, afortunadamente corregido por la jurisdicción penal ⁽²⁾). Así, expandiendo el concepto de «simulación» se logra correlativamente la expansión del concepto «defraudación» y con ello la expansión del tipo penal. Por ello, nos encontramos en la práctica multitud de ocasiones, más de las que se piensa, en las que se presenta como fraude fiscal una mera cuestión de conceptos, de interpretación de la norma tributaria por la administración tributaria discrepante con la utilizada por el obligado tributario.

De este modo, con el indebido recurso a conceptos y «criterios», acuñados por la propia Inspección, se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal, y la administración tributaria, que naturalmente tendría que pasar el control de legalidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa, encuentra un cómodo recurso para eludir el debido control defiriendo el asunto a los Tribunales penales, que no podrán probablemente realizar con la misma eficacia la auditoría de legalidad tributaria. Por ello, a menudo, el Informe denuncia de la Inspección, que no tendría *per se* más valor que el de mera denuncia, se convierte en una especie de «título penal ejecutivo» que los Jueces de Instrucción despachan mediante la apertura acrítica de un Juicio oral por la mera subordinación y dependencia intelectual del criterio de los funcionarios de la Inspección. La supuesta autosuficiencia del Tribunal penal para resolver cuestiones no penales es solo aparente en muchos casos (salvo conocimientos especiales del Juez), y, por el contrario, se produce cada vez con más frecuencia una entrega incondicionada al criterio de determinados peritos denominados «oficiales», lo que equivale en la práctica a sustituir el criterio jurisdiccional del Juez de lo Contencioso-administrativo (Juez natural) por el criterio no imparcial de los funcionarios de la Inspección, incluso los mismos que han elaborado el Informe denuncia y han establecido su particular punto de vista en la interpretación de la norma tributaria. En estos casos, el control de la legalidad de la actuación administrativa se debilita de modo notorio, y con ello el derecho a una tutela *judicial* que sea *efectiva*.

Por ello, debería reflexionarse de nuevo sobre el régimen de cuestiones prejudiciales. La prejudicialidad no devolutiva se explica históricamente en figuras de delito en las que la cuestión civil o administrativa es simple, no compleja (la ajenidad en el hurto, o la existencia de administración en la apropiación indebida, por ejemplo). Pero la cada más compleja realidad administrativa, y en particular la tributaria, determinará correlativamente la incapacidad del Juez penal para abordarla. Pues en esta materia también se proyecta la irresoluta cuestión de la

especialización de la Justicia. A medida que el Juez penal se vea abocado a asumir la tarea de resolver cuestiones no penales complejas, la calidad de la Justicia se pone en juego si no va acompañada de la adecuada capacitación. Si la creación de los Tribunales administrativos obedeció históricamente a razones de especialización, la atribución de la competencia administrativa a la Justicia penal supone el efecto inverso ⁽³⁾, en ocasiones perverso y que produce efectiva indefensión y una debilitación de las posibilidades reales de defensa jurídico-penal.

Lo que no puede pretenderse es que el delito fiscal se conciba como delito meramente conceptual y dependa su alcance, de la determinación de los conceptos por la administración tributaria

Pero en esta situación lo que no puede pretenderse es que el delito fiscal se conciba como delito meramente conceptual y dependa su alcance, incluso su mera existencia, de la determinación de los conceptos por la administración tributaria y del ejercicio de sus funciones de calificación tributaria. Pues, siendo cierto que corresponde a la administración tributaria la potestad de calificación (art. 13 LGT (LA LEY 1914/2003)) esta debe ser ejercitada con sujeción al principio de legalidad tributaria. No debe

trasladarse sin más la resolución de la cuestión tributaria al Juez penal cuando en ocasiones la calificación discutida debería ser objeto de un procedimiento tributario, primero, y un posterior acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, evitando privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, y, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior (la relación jurídico tributaria) que debería haber quedado perfectamente establecida.

En todo caso, esto se resolvería si la jurisdicción penal, a través de la previa intervención de la Fiscalía, realizase los filtros necesarios, devolviendo a la Administración el expediente indebidamente criminalizado para su previo control por los Tribunales económico-administrativos y la jurisdicción contencioso-administrativa. Pues no sería difícil advertir y reconocer el ámbito de lo punible a partir de una adecuada delimitación y aprehensión del concepto de «fraude», que no tiene nada que ver con la, a menudo, caprichosa y voluntarista interpretación del concepto «simulación» por parte de la Inspección, en contra de su verdadero sentido histórico civil, hasta el punto de que en la actualidad ya no hay espacio para el conflicto en la aplicación de la norma, ni desde luego para la economía de opción, que ya no es una opción de calificación.

Por ello, debería bastar con que allí donde se detecte que el problema que subyace en la controversia es un problema de interpretación de la norma, y que la interpretación realizada por el contribuyente es razonable, aunque discrepante con el criterio de la Administración, es claro que el asunto debe excluirse de la jurisdicción penal con independencia del importe objetivo de la cuota eludida. Es claro que cuando el legislador ha querido distinguir entre una liquidación de cuota vinculada a delito y otra que no lo está (apartado 5 del art. 305 CP (LA LEY 3996/1995) y 253.3 LGT (LA LEY 1914/2003)), con relación al mismo ejercicio fiscal, no ha querido que la mera

superación de un límite cuantitativo determine siempre la vinculación a un delito fiscal, y por ello es cuestión ineludible saber distinguir entre cuota eludida y cuota defraudada y el elemento falsario que este último concepto incorpora ⁽⁴⁾.

Pues, como ha dicho la jurisprudencia penal (cfr. STS Sala 2.^a 11-10-2016 (LA LEY 141690/2016), n.º 752/2016, rec. 343/2016) a propósito del delito de prevaricación, en el que se discute la legalidad de la actuación administrativa, «a los tribunales del orden penal no les corresponde el control de la actividad de las distintas Administraciones Públicas, que se atribuye a los del orden Contencioso-Administrativo». Por tanto, cuando la determinación de la deuda tributaria depende de la calificación dada por la Administración y sea consecuencia de la aplicación de una norma tributaria compleja, el tribunal penal no puede ni debe *sustituir a la Jurisdicción Administrativa, en su labor de control de la legalidad de la actuación de la Administración Pública*.

III. Un ejemplo (caso real) de la importancia de la materia que nos ocupa: Un contribuyente, no residente, que está acogido al régimen especial de impatriados (art. 93 LIRPF (LA LEY 11503/2006)), lo que determina que limita su tributación a las rentas obtenidas en territorio español (principio de territorialidad), y queda sujeto al art. 13.1.f.3.º TRLIRNR (LA LEY 398/2004), presenta una autoliquidación espontánea calificando como canon (rendimiento del capital mobiliario) la renta obtenida por el pago de la explotación de sus derechos de imagen, y se ve en la necesidad de interpretar el citado art. 13 TRLIRNR, declarando la base imponible conforme al criterio de utilización en España. Sin embargo, de modo discrepante, la Inspección considera, en contra del contribuyente, que la renta debe ser calificada como rendimiento de «actividad económica», aplicando el criterio de atribución territorial del lugar de realización, ofreciendo una interpretación que resulta contraria al tenor literal del art. 13.1 (LA LEY 398/2004) y 3 TRLIRNR (LA LEY 398/2004) y del criterio que hasta ese momento había expresado la doctrina científica ⁽⁵⁾, considerando, por tanto, que el pago realizado en la autoliquidación (íntegro, conforme a la calificación de la renta como canon) no podía ser considerado como completo a los efectos del art. 305.4 CP. (LA LEY 3996/1995) El obligado tributario, que regulariza su situación tributaria informándose de fuente jurídica confiable en cuanto a la calificación de la renta, se ve afectado, en este caso, con el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal por no haber «acertado» con la interpretación finalmente utilizada por la administración tributaria (en cierto modo imprevisible), lo que lleva a la Inspección a no considerar completa la regularización, a pesar de la razonabilidad indiscutible de la calificación como canon de la renta obtenida.

La diferencia en la liquidación según sea calificada la renta de una u otro modo es sustancial, pero es tan solo un problema de interpretación jurídica, incluso de interpretación civil de los contratos. Por ello, la distinción entre el rendimiento del capital mobiliario o de actividad profesional ha motivado abundante literatura científica y ha sido objeto de varios pronunciamientos, algunos contradictorios, de la jurisprudencia contencioso-administrativa, y se ha revelado como cuestión compleja en la propia doctrina administrativa, viéndose abocados a

establecer criterios complejos acerca de cómo diferenciar los servicios de los cánones en el ámbito del art. 13 TRLIRNR (LA LEY 398/2004) y de los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición.

Podremos colegir, sin esfuerzo, que no es tan una cuestión que deba resolver prejudicialmente el Juez penal. Sencillamente es una cuestión no penal. A pesar de lo cual, la Inspección «criminaliza» el asunto y la Fiscalía y el Juez de Instrucción lo asumen de modo acrítico.

IV. Pues bien, a nuestro juicio, y este es el sentido de estas reflexiones, la regularización debe considerarse completa, a los efectos de la exención penal del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995), cuando la autoliquidación realizada obedece a una interpretación razonable de la norma. Es claro que en el ejemplo expuesto la calificación de la renta como canon era una razonable discrepancia (probablemente, la interpretación más correcta, siendo irrazonable el criterio de la Inspección). En esos casos, el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria se refiere a la deuda tributaria autoliquidada, no al pago que resulte de la revisión ulterior de la liquidación por la administración tributaria. Si la ley penal requiere el reconocimiento de la deuda en un momento anterior al del inicio de la actuación de comprobación, es al obligado tributario a quien corresponde la carga de interpretar la norma. Cuando esta interpretación es tan compleja que la administración ha requerido incluso generar Consultas tributarias vinculantes (como en el caso de la diatriba canon/actividad económica), y es objeto de discusión recurrente en los Tribunales de lo contencioso-administrativo, no puede depender la desaparición del injusto penal (eficacia de la regularización) de que la autoliquidación se acomode a la interpretación, aún no conocida en el momento de la autoliquidación, por la que finalmente opte la administración.

Por ello, cuando la propia administración tributaria se encuentre con una declaración complementaria que liquide una deuda tributaria aplicando una norma razonablemente interpretada, no debe remitir el expediente al Ministerio Fiscal por impedirlo el art. 252 LGT (LA LEY 1914/2003). Y en ese caso, el Ministerio Fiscal debe repeler el expediente y abstenerse de presentar denuncia ante la jurisdicción penal. Téngase en cuenta que tras la reforma del CP por la LO 7/2012 (LA LEY 22075/2012) y la reforma de la LGT por la Ley 34/2015 (LA LEY 14468/2015): (1) La regularización excluye el reproche penal de la defraudación ya consumada; es un hecho objetivo que condiciona, impidiendo el castigo, la punibilidad del injusto culpable y (2). La ausencia de regularización tributaria es un *requisito de procedibilidad*, que impide la persecución penal del hecho mientras no se compruebe administrativamente que la regularización no se ha producido. Por tanto, son circunstancias de las que depende el ejercicio de la acción penal y deben ser verificadas previamente a ejercitarlas, por lo que resulta esencial que la administración tributaria tenga claro qué debe entenderse por «completitud» de la declaración complementaria, pues de ello depende la evitación de un importante número de acciones penales injustificadas que dan lugar a procesos penales en los que, en definitiva, no se discute la existencia de un fraude, sino la interpretación de la norma tributaria, lo que es materia ajena a la jurisdicción penal.

En conclusión: de acuerdo con la orientación material de la norma del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995), hay regularización (completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria) cuando la deuda tributaria ha sido liquidada espontáneamente por el contribuyente (aunque de forma extemporánea) realizando una interpretación razonable de la norma, aunque la Agencia Tributaria discrepe de esa interpretación y liquide posteriormente en mayor cuantía. Solo se excluye la eficacia exoneradora cuando el contribuyente realice una interpretación fraudulenta de la ley, amparándose en la dificultad de la norma para eludirla, lo que excluye *per se* que se haya interpretado de modo razonable.

Es criterio no queda derogado por el simple hecho de que el obligado tributario tenga «experiencia», disponga de «suficientes medios» y esté «asistido de profesionales jurídicos», pues, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables. [Así, Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997 (LA LEY 123331/2002)), FD Segundo; y de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004 (LA LEY 148069/2008)), FD Cuarto].

En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE (LA LEY 2500/1978) [véase, por todas, la Sentencia de la Sección Sexta TS de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 (LA LEY 74009/2008)), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario por sus circunstancias subjetivas –aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida– «si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 (LA LEY 148069/2008), cit., FD Cuarto).

V. En definitiva, el requisito del art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995) de que la declaración complementaria suponga un reconocimiento *completo* de la deuda tributaria y su pago, requiere del obligado tributario el mismo comportamiento ante la Agencia Tributaria que si hubiera presentado su autoliquidación en plazo.

Hay que tener en cuenta que el Código Penal, tras la reforma penal de la LO 7/2012 (LA LEY 22075/2012) ha establecido un *sui generis* régimen de exención de la responsabilidad penal por el comportamiento postdelictivo, de modo que la inicial infracción (no haber presentado la declaración en plazo) produce tan solo una lesión provisional del bien jurídico. Así resulta de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 (LA LEY 22075/2012) cuando concibe «la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias», o que «se considera que la regularización de la situación tributaria

hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal».

Pues bien, ese retorno a la legalidad exige del contribuyente, que pretende regularizar la infracción previamente cometida (que ha lesionado provisionalmente el bien jurídico, pero aún no de modo definitivo), la misma actitud que si hubiera presentado la declaración en plazo. Y si esa fue la interpretación de la norma que consideró correcta para autoliquidar (la calificación como rendimiento del capital mobiliario en lugar de rendimiento de actividad profesional, en el ejemplo expuesto), el *comportamiento alternativo conforme a Derecho* (la presentación en plazo de la declaración y la autoliquidación practicada) *no hubiera alterado el resultado de la liquidación* (pues habría liquidado con la misma discrepante interpretación normativa). Que esta no se acomode a la que finalmente considera correcta la Inspección entra dentro del ámbito del *riesgo permitido*.

En la dogmática penal hay acuerdo en que cuando la conducta alternativa conforme a derecho (es decir, la conducta que se mantiene dentro de los límites del *riesgo permitido*) hubiera conducido *con seguridad* al mismo resultado lesivo causado por la acción que crea un riesgo jurídicamente desaprobado, ese resultado no es imputable a la acción del autor, pues, como dice Roxin, si se le imputara el resultado *se le castigaría por la infracción de un deber cuyo cumplimiento hubiera sido inútil*. Así, cuando el riesgo de error en la liquidación se ha mantenido dentro de los límites del riesgo permitido (es admisible un error en la autoliquidación por error en la calificación cuando se asienta en una interpretación razonable de la norma) la autoliquidación voluntaria tiene la eficacia penal de una regularización tributaria con efectos del art. 305.4 CP. (LA LEY 3996/1995)

La interpretación razonable de la norma es un comportamiento del contribuyente que se mantiene en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro de los límites de error permitido

Pues la interpretación razonable de la norma no es otra cosa que un comportamiento del contribuyente que se mantiene en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias **dentro de los límites de error permitido**, y por ello el mayor resultado determinado posteriormente por la Administración no sería imputable objetivamente a la acción, que debe entenderse completamente reparadora al margen del resultado liquidatorio final, pues el exceso no puede ser imputado objetiva ni subjetivamente al obligado tributario, y por tanto no le puede ser reprochado no haber alcanzado el mismo

resultado que si hubiera liquidado la administración tributaria. Por tanto, la *teoría del riesgo permitido* también ampara al contribuyente que de modo voluntario y espontáneo pretende regularizar el previo incumplimiento fiscal antes de que se produzca la lesión definitiva del bien jurídico.

El «retorno a la legalidad», el *actus contrarius que supone la declaración complementaria*, no requiere una conducta tan heroica como la de adivinar criterios de la Inspección tributaria en un ámbito en el que la propia Administración duda al requerir el auxilio de la Dirección General de

Tributos a través de las Consultas vinculantes. Así, de acuerdo con los arts. 88 (LA LEY 1914/2003) y 89 LGT (LA LEY 1914/2003) «los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», cuyas contestaciones tienen efectos para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (paradójicamente, en el caso real expuesto, la Inspección necesitó apoyarse en una Consulta vinculante, acuñada para otro caso, para defender la calificación discrepante con el obligado tributario, lo que supone *per se* la admisión de una duda en la calificación de la renta como canon o como actividad económica). En estos casos, de dudosa interpretación de la norma, no puede excluirse la eficacia exoneradora de la regularización practicada que participa de esa duda. La Inspección no debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal con la excusa de no haberse producido un reconocimiento completo de la deuda, cuando la propia Inspección necesita apoyarse en aquellas Consultas para determinar el alcance de la norma tributaria y despejar su propia duda.

Por ello, aunque exista una discrepancia interpretativa con la administración tributaria, si esta es razonable, la posterior declaración complementaria, aún errónea, produce el efecto de exención de la responsabilidad penal, debiéndose entender completa a los efectos del art. 305.4 CP. (LA LEY 3996/1995) Y, terminando, podemos concluir sobre el concepto «reconocimiento completo de la deuda tributaria» que maneja el art. 305.4 CP (LA LEY 3996/1995): **Se reconoce completamente la deuda tributaria cuando la autoliquidación presentada es debida a una interpretación razonable de la norma tributaria, aunque posteriormente la Inspección liquide en cuantía mayor, ya sea aquella declaración presentada en plazo o se presente extemporáneamente con fines de regularización tributaria.**

(1) Cfr. GÓMEZ MOURELO, C., «Regularización por el obligado tributario de los incumplimientos constitutivos de infracción tributaria o de delito fiscal», en *Quincena Fiscal*, número especial, septiembre 2017, págs. 134 y ss.

[Ver Texto](#)

(2) Sentencia 102/2010, de 29 de enero (LA LEY 20264/2010), Sección 23 SAP Madrid, o Auto Sección Segunda AP Madrid n.º 505/2011, de 12 de julio (LA LEY 165401/2011). Para más detalle, CHOCLAN MONTALVO, J.A, *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, WK, 2.ª ed., Barcelona, noviembre 2016. págs.128 y ss.

[Ver Texto](#)

(3) Cfr. sobre esta materia, cfr. mi libro, *La aplicación práctica del delito fiscal*, cit., págs. 410 y ss.

[Ver Texto](#)

(4) Para más detalle, cfr. *La aplicación práctica del delito fiscal*, ob. cit., págs. 181 y ss.

[Ver Texto](#)

(5) Así, Ref. CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): «La Fiscalidad de los no residentes en España (II): hecho imponible y supuestos de exención» en *Manual de Fiscalidad Internacional*, I. Corral Guadaño (dir.). Madrid: IEF. Vol. I, págs. 459 a 488. Del mismo autor, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016): «La Fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones» en *Manual de Fiscalidad Internacional*, I. Corral Guadaño (dir.). Madrid: IEF. Vol. I, págs. 609 a 640. Del mismo, *Todo Renta de No residentes*, Valencia, Ciss, 2011, pág. 173. En estos trabajos se aborda la cuestión discutida optando por la misma interpretación que utilizó el contribuyente, luego desautorizada por la administración tributaria.

[Ver Texto](#)

Opinar (0)

QUEREMOS SABER TU OPINIÓN

Nombre

E-mail (no será publicado)

Comentario

Conozco y acepto las condiciones sobre protección de datos

Wolters Kluwer no se hace responsable de las opiniones vertidas en los comentarios. Los comentarios en esta página están moderados, no aparecerán inmediatamente en la página al ser enviados. Evita, por favor, las descalificaciones personales, los comentarios maleducados, los ataques directos o ridiculizaciones personales, o los calificativos insultantes de cualquier tipo, sean dirigidos al autor de la página o a cualquier otro comentarista.

Introduce el código que aparece en la imagen

Enviar



FISCALIDAD ABOGADOS



El TS permite a los abogados aplicar reducciones fiscales a las rentas obtenidas en litigios de más de dos años

Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran

generados en un periodo superior a dos años a ...seguir leyendo

(/home/EX0000132968/20180328/El-TS-permite-a-los-abogados-aplicar-reducciones-fiscales-a-las-rentas-obtenidas)

 Wolters Kluwer

(<http://www.wolterskluwer.es/>)

¿Quiere saber qué significa un concepto jurídico?

Buscar en Guías Jurídicas



El concepto del día

- Orden europea de detención

 Últimos tweets

Wolters Kluwer Legal Retweeted



Ana María Gómez

@anagomeces

¿Qué posición ocupan, en el momento de la ejecución hipotecaria, fiadores, avalistas y terceros que ofrecen su inmueble como garantía? Lo analiza Carolina del Carmen Castillo en [#ActualidadCivil](#) @WK_Legal bit.ly/2GNs8E2



[Embed](#)

[View on Twitter](#)

SERVICIOS

laleydigital360
(<http://laleydigital.laley.es/Content/Inicio.aspx>)

Newsletter
(</Content/RegisterNewsletter.aspx>)

Zona de Colaboradores
(</Content/Colaboradores.aspx>)

Agenda
(<http://www.wolterskluwer.es/sobre-wolters-kluwer/wolters-kluwer-espana/eventos>)

- La independencia del auditor por servicios prestados a la empresa auditada. (<http://blogcanalprofesional.es/la-independencia-del-auditor-por-servicios-prestados-a-la-empresa-auditada/>)
- El marketing de lo real, derroca al marketing que promete (<http://blogcanalprofesional.es/el-marketing-de-lo-real->

derroca-al-marketing-que-promete/)

- Todo lo que Debes Conocer Sobre la Inversión del Sujeto Pasivo de IVA en el Ámbito Inmobiliario. (<http://blogcanalprofesional.es/todo-lo-que-debes-conocer-sobre-la-inversion-del-sujeto-pasivo-de-iva-en-el-ambito-inmobiliario/>)
- El Ministerio de Justicia publica en el BOE de hoy los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales. (<http://blogcanalprofesional.es/el-ministerio-de-justicia-publica-en-el-boe-de-hoy-los-modelos-para-la-presentacion-en-el-registro-mercantil-de-las-cuentas-anuales/>)
- Efectos contables y fiscales de la regularización contable de saldos deudores y/o acreedores antiguos. (<http://blogcanalprofesional.es/efectos-contables-y-fiscales-de-la-regularizacion-contable-de-saldos-deudores-yo-acreedores-antiguos/>)
- Es posible que existan informes de auditoría sin ningún AMRA. (<http://blogcanalprofesional.es/es-posible-que-existan-informes-de-auditoria-sin-ningun-amra/>)
- ¿Cómo se determina e identifica los tipos de riesgos hay que incluir en las KAM o AMRA? (<http://blogcanalprofesional.es/como-se-determina-e-identifica-los-tipos-de-riesgos-hay-que-incluir-en-las-kam-o-amra/>)
- Hechos posteriores y reformulación de cuentas, ¿se debe indicar en el informe de auditoría? (<http://blogcanalprofesional.es/hechos-posteriores-y-reformulacion-de-cuentas-se-debe-indicar-en-el-informe-de-auditoria/>)
- Cálculo del periodo medio de pago en la memoria normal. (<http://blogcanalprofesional.es/calculo-del-periodo-medio-de-pago-en-la-memoria-normal/>)
- Wolters Kluwer y el Día Internacional de la Mujer (II) (<http://blogcanalprofesional.es/wolters-kluwer-y-el-dia-internacional-de-la-mujer-ii/>)

NORMAS BÁSICAS

Constitución Española ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000019668&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Código Civil ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000013389&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Código Penal ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000018349&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Código del Comercio ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000017559&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Estatuto de los trabajadores ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000561075&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Ley de Enjuiciamiento Civil ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000025866&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Ley de Enjuiciamiento Criminal ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000017566&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Ley Reguladora de la Jurisdicción social ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000462763&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa ([DocumentoNB.aspx?idd=LE0000011272&version=Vigente&verifyDocType=false](#))

NÚMEROS DISPONIBLES

Lu	Ma	Mi	Ju	Vi	Sá	Do
						1
2	3	4	5	6	7	8

9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30						

Lo + Leído

Lo + votado

Las 11 claves de la Ley 9/2017, 8 de noviembre de Contratos del Sector Público (/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAakMjc3MDS7Wy1KLizPw827DM9NS8kIS13MSSktQiWz9HACslCxYqAAAANK

El TS permite a los abogados aplicar reducciones fiscales a las rentas obtenidas en litigios de más de dos años (/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAakNjI0szC7Wy1KLizPw827DM9NS8kIS13MSSktQiWz9HAOaigoEqAAAANK

Caducidad y prescripción de la acción en los casos de presentación de la demanda ante tribunal incompetente propósito de la STS 1.ª 486/2016, de 14 de julio (/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAiNjCwtzE7Wy1KLizPw827DM9NS8kIS13MSSktQiWz9HAJ3tJvYqAAAANK

¿Puedo desahuciar a la pareja que convive con mi ex cónyuge en la vivienda cuyo uso le fue adjudicado en el divorcio? (/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbH1czUwMDA0tjQ1NjJXK0stKs7Mz7MNy0xPzStJVctNLCUJLbL1cwQAELiEhCoAAAA

Infografía y esquema de la nueva Ley de Contratos del Sector Público (/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAiNTM1NDE7Wy1KLizPw827DM9NS8kIS13MSSktQiWz9HAF07S_4qAAAANK

Las indemnizaciones por accidente de trabajo en base al nuevo baremo de tráfico



• BOSCH



Herramienta muy práctica y eficaz para afrontar un proceso de reclamación

Autor:
Jaume González Calvet

Más INFORMACIÓN →

Las indemnizaciones por accidente de trabajo en base al nuevo baremo de tráfico



• BOSCH



Herramienta muy práctica y eficaz para afrontar un proceso de reclamación

Autor:
Jaume González Calvet

Más INFORMACIÓN →