



EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

THE TAX FRAUD

TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN DERECHO
UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

En el presente trabajo se realiza un análisis jurídico-tributario del artículo 305 y 305 bis del Código Penal, referente al delito de defraudación tributaria.

This present work conducts a legal-tax analysis of Article 305 and 305 bis, established in the Código Penal, concerning tax fraud

Septiembre, 2019

Autor: **D. José Rivas López**

Directora: **Dra. Dña. Patricia Díaz Rubio**

Con este trabajo pongo fin a mi primer periodo universitario. Me gustaría dedicarlo a aquellas personas que me han ayudado a subir todos esos escalones que he ido encontrando a lo largo de los cuatro años de Grado. Especialmente a mis padres, José y Encarnación; a mi hermana Ana, y a Leila.

Gracias

ÍNDICE

➤ ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN	1
2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	5
3. CONDUCTA TÍPICA	12
4. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN	16
4.1 Formas imperfectas de consumación. Especial atención a la tentativa en el delito de defraudación tributaria	21
5. DELITO TRIBUTARIO COMO NORMA PENAL EN BLANCO	23
6. SUJETOS	25
7. CANTIDAD DEFRAUDADA Y SU DETERMINACIÓN	29
8. PUNIBILIDAD DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	33
8.1 Pena	33
8.2 La regularización voluntaria como causa de eximente o de atenuación punitiva	36
a) Regularización voluntaria y reconocimiento de la deuda tributaria (eximente).....	36
b) Pago o satisfacción voluntaria de la deuda tributaria y el reconocimiento de los hechos dentro del proceso penal (atenuante).	40
8.3 Subtipos agravados	42
8.4 Responsabilidad civil por delito fiscal	43
9. PRESCRIPCIÓN	47
10. PROCEDIMIENTO POR DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	50
11. CONCLUSIONES	55
BIBLIOGRAFÍA	58

ABREVIATURAS

ABGE	Abogado General del Estado
Art	Artículo
AT	Administración Tributaria
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
Etc	Etcétera
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LGP	Ley General Penitenciaria
LGT	Ley General Tributaria
LO	Ley Orgánica
MF	Ministerio Fiscal
MP	Ministerio Público
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico- Administrativo Central
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

La simple convivencia de los seres humanos hace que surjan necesidades sociales, y para hacer frente a ellas es necesario que los ciudadanos hagan aportes económicos a las arcas públicas y la manera de hacerlo es a través de la recaudación por parte del Estado mediante el establecimiento de tributos. Así podemos decir que los impuestos son aportes dinerarios a la Hacienda Pública, establecidos por el legislador a través de la ley y que por tanto son exigidos a los ciudadanos y empresas con el fin de que el Estado posea recursos suficientes con el objetivo de poder ofrecernos los bienes y servicios públicos que necesita la comunidad (hospitales, colegios, infraestructuras, salud, enseñanza, apoyo a los más necesitados, etc). Obligación del Estado, en relación con el establecimiento de tributos, es garantizar el sostenimiento de las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de sus funciones. Sin impuestos y contribuyentes *“no puede constituirse ningún Estado”*. Ni el Estado de Derecho ni, desde luego el Estado Social¹.

Partiendo de la idea, reflejada constitucionalmente, de que la sociedad está estructurada como un sistema equitativo de cooperación social, así lo establece el artículo 128.1 *“toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general”*. DEL POZO defiende que cuando todo el mundo sigue las reglas públicamente reconocidas y responde, a su vez, a las exigencias de dichas reglas, las distribuciones particulares de bienes o incrementos del valor resultantes del funcionamiento del sistema económico, son aceptadas como justas. Así, deberá existir un sistema fiscal, que forme parte de las instituciones de cooperación social, para garantizar el valor que se desprende de la igualdad equitativa de oportunidades a través de sucesivas generaciones de ciudadanos y preservar un nivel seguro de garantías propias de una democracia (sanidad, educación, prestaciones sociales no contributivas, etc.), y cuyo cumplimiento se base en que se respeten las expectativas legítimas de todos, fundadas en reglas públicamente establecidas, y que afectan tanto a los ciudadanos- sujetos pasivos que han ajustado sus conductas a dichas reglas como a los ciudadanos- beneficiarios del gasto público a través de instituciones, de forma que quien infringe los deberes que regulan las mismas, también vulnera los valores constitucionales de igualdad y justicia y el principio de solidaridad colectiva

¹ TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 27.

recogidos en el artículo 31.2 de la Constitución en tanto que esta también exige que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos. A su vez, el sistema fiscal debe, por un lado, conseguir que la diferente capacidad económica de los ciudadanos, legítimamente obtenida, contribuya de modo efectivo al bien general y al beneficio de los miembros menos aventajados de la sociedad; y por otro lado, prevenir las concentraciones excesivas de poder privado para garantizar los derechos fundamentales y libertades públicas de todos, en el sentido señalado por el Tribunal Constitucional de que la capacidad económica es la medida de la igualdad a efectos tributarios.²

En síntesis, nuestro Texto Constitucional establece una estructura estatal de cooperación social, explícitamente reconocida en su artículo 128.1, la cual se va a respetar y llevar a cabo mediante las reglas recogidas en los artículos 31.1 y 2. Lo que va a suponer que, la violación de dichas reglas, deban ser sancionadas por el Derecho Penal.

La primera de estas reglas viene establecida en el artículo 31.2 de la Constitución Española, que dispone: “*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los principios de eficiencia y economía*”. Regla que va a determinar la forma en la que el Estado tiene la obligación de distribuir recursos públicos obtenidos mediante los impuestos exigidos. No profundizaremos mucho más porque no viene a colación con el tema que nos ocupa.

Sin embargo, la regla establecida en el primer apartado del art. 31 de la CE, que establece el deber de todos a “*contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”, será donde encontremos justificación a la regulación en nuestro ordenamiento jurídico de los delitos contra la Hacienda Pública y más concretamente a la del delito de defraudación tributaria. Así, según la interpretación de esta regla que ha llevado a cabo el Tribunal Constitucional, reflejada en su jurisprudencia, si el fraude fiscal no fuera perseguido “*se produciría una distribución injusta de la carga fiscal*”, pues “*lo que unos no*

² DEL POZO, J., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la ley general tributaria” en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*. Sexta mesa redonda, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 171-184 (disponible en Vlex. <https://2019.vlex.com/#WW/vid/227359477>).

paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”³. Este tribunal, en otra de sus sentencias, nos dice que el fraude fiscal conlleva la vulneración del principio constitucional de solidaridad respecto al establecimiento de un sistema tributario justo, diciendo exactamente que *“la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva la prohibición del fraude fiscal, como una de las modalidades más perjudiciales y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...”*⁴. Para complementar la anterior línea jurisprudencial posteriormente se añade la repercusión del incumplimiento de las obligaciones tributarias en el reparto de las cargas entre el resto de contribuyentes, diciendo literalmente dicha sentencia que *“cualquier alteración en el régimen del tributo repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes”*⁵. Sigue posteriormente este tribunal, reconociendo de manera expresa la *“necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”*^{6,7}.

Como complemento a los preceptos anteriores, entendemos necesario poner en relación el artículo 133.1 de la Constitución que establece *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”*. Este precepto faculta al Estado para establecer el supuesto de hecho (hecho imponible), señala quienes resultan obligados al pago, y la forma de determinar la cuantía de la deuda tributaria. Posteriormente, será la Administración tributaria la que desarrollará las actuaciones pertinentes para hacerla efectiva. Por lo tanto si se está obligado a pagar, es decir, si el Estado puede exigir tributos mediante los procedimientos administrativos de gestión y recaudación es porque previamente ha ejercido la facultad que le otorga la Constitución de establecer el tributo⁸.

³ STC núm. 76/1990, de 26 abril.

⁴ STC núm. 50/1995, de 23 febrero.

⁵ STC núm. 182/1997, de 28 de octubre.

⁶ STC núm. 46/2000, de 17 febrero.

⁷ GARCÍA NOVOA, C., “El Delito Fiscal. Aspectos Jurídico- Tributarios”, *Dereito. Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 12, núm. 2, 2003, pp. 37-84.

⁸ GARCÍA TIZÓN, A., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública” en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*, Sexta mesa redonda, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 155-169 (disponible en Vlex, <https://2019.vlex.com/#WW/vid/227354201>).

En definitiva, será el Estado quien esté legitimado para establecer un sistema fiscal, pudiendo a su vez, exigir y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes y garantizar un sistema tributario justo con arreglo a los principios constitucionales; evitando, previendo y sancionando toda infracción tributaria. A su vez, el Derecho Penal tratará de evitar aquellos comportamientos que puedan obstaculizar el ejercicio de las actuaciones inherentes a la Administración Tributaria.

Esto es aplicable a la Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales ya que el texto constitucional, en su artículo 133.2, también le reconoce poder para establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

A pesar de lo dispuesto en la Constitución, no será hasta la promulgación de la LO 6/1995 cuando el delito fiscal se consolida en nuestro ordenamiento jurídico. Con esta ley se superan los defectos que hasta entonces había tenido la regulación del delito fiscal y se forma una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los tribunales⁹.

Poco tiempo después, el 24 de noviembre de 1995, se publicó la LO 10/1995 por la que se aprueba el Código Penal, que recogió en los artículos 305 a 310 los delitos contra la Hacienda Pública.

Una vez consolidado el delito fiscal en nuestro ordenamiento jurídico, éste ha sufrido diferentes modificaciones: a) LO 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó la unidad monetaria de la cuantía y el umbral mínimo de la misma. Pasó de 15.000.000 de pesetas a los 120.000 €; b) La LO 5/2010, de 22 de junio, aumentó las penas en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública con el objetivo de adecuarlas a la gravedad de las conductas. Además, reforzó la vía ejecutiva al establecer que los jueces y tribunales recabaran el auxilio de los servicios de la Administración para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil; c) La LO 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y el de la Seguridad Social, fue una reforma muy importante en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública. Con ella se buscó mejorar la eficacia de los mecanismos de control del gasto e ingreso público y, desde otra perspectiva, reforzar la transparencia y responsabilidad de partidos políticos y sindicatos. Modificó la redacción de los artículos 305.1 y 305.4,

⁹ LINARES, M^a.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, Tesis Doctoral Inédita, Universidad de Sevilla, 2017, pp. 42-43 (disponible en <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/66862>).

relativos a la regularización de la situación tributaria. Introduce el artículo 305 bis en el que se van a regular los subtipos agravados del delito de defraudación tributaria, eliminando así los agravantes del tipo básico. Hace hincapié en la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación. Evita la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal incrementando así las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada. Introduce mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea. También incorpora una atenuación específica aplicable en algunos casos de regularización extemporánea¹⁰.

Las posteriores reformas no han afectado expresamente a la redacción del art. 305 y 305 bis del CP, pero si introducen reformas que afectan directamente al delito de defraudación tributaria la más trascendente es la que orquesta la LO 1/2015, de 30 de marzo que incorporó el delito de defraudación tributaria en la sistemática del decomiso ampliado y, además, modificó el régimen del beneficio de la suspensión de la ejecución de la pena en el mismo¹¹.

Actualmente nuestro ordenamiento jurídico sitúa el delito de defraudación tributaria dentro del Código Penal, Ley Orgánica 10/1995 de 23 noviembre, y dentro de este, concretamente, en su artículo 305 y 305 bis. Artículos que, a su vez, están recogidos en el Título XIV, bajo la denominación de “*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”.

2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Una de las razones que justifican la existencia del delito fiscal es la necesidad de proteger un bien jurídico. Por lo tanto, si esto es así, será el legislador el que determine cuál debe ser la reacción del ordenamiento jurídico cuando se produzca una lesión de este bien.

¹⁰ LINARES, M^a B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., pp. 44-49.

¹¹ LINARES, M^a B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., pp. 49.

Según la doctrina, debemos considerar el concepto de bien jurídico como un objeto de protección, que no debe confundirse con el objeto material del delito (por ejemplo en el hurto, el objeto material es la cosa sustraída y el bien jurídico protegido es el patrimonio del sujeto pasivo).

Como dice GARCÍA TIZÓN “*los bienes jurídicos pueden ser definidos como aquellos que son producto de las relaciones vitales de los seres humanos, surgiendo así de la propia vida, es decir, son intereses vitales, imprescindibles para la subsistencia, que surgen de la propia vida y que los hombres reconocen y protegen a través del derecho*”.

Podemos distinguir dos clases de bienes, por una parte aquellos bienes jurídicos que cumplen una función esencial para la vida como la vida, la libertad sexual, intimidad, salud, etc. (bienes individuales) y, por otra parte, aquellos otros de índole social, pública o comunitaria creados por la propia comunidad a través del legislador para ayudar al efectivo cumplimiento de los primeros y a su vez ayudar a resolver posibles conflictos sociales, es decir, aquellos valores, que por formar parte esencial de las reglas de cooperación social, son merecedores de una protección reforzada a través del ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Como ejemplo de este tipo de bienes podemos nombrar los derechos de los trabajadores, la fe pública, etc. (bienes universales).¹²

Como defiende un importante sector de la doctrina, la función primordial del Derecho Penal debe ir dirigida a la protección de la persona, ya que sin persona no existe sociedad, esto es así que los bienes jurídicos individuales deberán ser objeto de tutela y protección. En cambio, los bienes universales sólo serán aceptados y, por consiguiente, protegidos cuando puedan servir a los intereses del ser humano, es decir, según el grado de necesidad que revistan respecto al cumplimiento efectivo de los primeros. Es por ello por lo que debemos de partir de una idea personalista del bien y no de una concepción social de este, donde lo importante sea el sistema y en donde el individuo ocupe un lugar cuya importancia va a venir determinada por la medida en que sirva al cumplimiento de los objetivos del sistema. En última instancia la función del derecho penal va a ser la imputación de un hecho punible a una persona, por lo que

¹² GARCÍA TIZÓN, A., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública”, *op. cit.*, pp. 155-169.

debe proteger y asegurar los elementos personales de la sociedad, lo que indica que los intereses del Estado y los generales se deben funcionalizar a partir del individuo.¹³

Gracias al modelo de Estado Social y democrático de derecho, donde la Constitución y sus valores son elegidos por el pueblo, se suprime el peligro en cuanto a la configuración de los bienes jurídicos de caer en construcciones interesadas por parte del legislador. Esto es así porque el legislador a la hora de establecer los bienes jurídicos se encuentra con la obligación de seleccionar estos de la propia norma constitucional, es decir, de recoger los fundamentos y valores que proclama la constitución de ese ordenamiento y elevarlos a la categoría de bienes jurídicos.¹⁴ En nuestro ordenamiento jurídico la idea de protección de la persona se recoge como principio básico y primordial, en el artículo 10 de la Constitución al establecer: *“La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y la paz social”*.

En definitiva, podemos decir que el contenido de bien jurídico protegido se corresponde con un interés humano necesitado de protección que surge de las relaciones entre los seres humanos y, que van a ser los propios ciudadanos a través de un sistema o modelo de Estado Democrático y Social los que elijan los bienes objeto de protección. Además es muy importante hacer referencia a que lo máspreciado y por lo tanto, digno de protección para el derecho penal deben ser los valores u objetos vinculados a las personas en sus condiciones de vida. De forma que, todo lo que no esté directamente interconectado con ellas deberá entrar a valorarse, atendiendo a si es especial para el desarrollo y cumplimiento de las condiciones y necesidades de vida o simplemente necesario pero no imprescindible para la realización de las mismas, en cuyo caso, su protección podrá ser solventada quizás por otras ramas del ordenamiento jurídico.¹⁵

Antes de analizar el bien jurídico protegido del delito de defraudación tributaria es importante hacer mención a las cuatro funciones generales del bien jurídico penal.

¹³ BAZA DE LAFUENTE, M^a L., *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2005, pp. 80-104 (disponible en ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/bual-ebooks/detail.action?docID=3160080>).

¹⁴BAZA DE LAFUENTE, M^a L. *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, *op. cit.*, pp. 103-104.

¹⁵ BAZA DE LAFUENTE, M^a L. *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, *op. cit.*, p. 105.

En primer lugar, el bien jurídico cumple una función orientadora de la actividad legislativa del Estado, ya que el legislador al observar ciertas conductas que atenten contra un bien jurídico las va a poder tipificar como delito. Como ya hemos dicho la propia evolución de la sociedad va generando la aparición de nuevos valores antes carentes de protección, bien porque no se daban conductas que los lesionaran o pusieran en peligro, o bien porque no existía una sensibilización social, que reclamase su tutela (por ejemplo la tipificación de los delitos sobre la ordenación del territorio, debido a su creciente sensibilización social respecto a la necesidad de mantener un equilibrado y sostenible uso del suelo en orden a la preservación de la calidad de vida de los ciudadanos)¹⁶.

En segundo lugar, cumple la función de garantía del bien jurídico respecto del ordenamiento jurídico. Esta se va a encargar de controlar que la creación de un delito sólo debe ser posible cuando haya un valor relevante de la vida humana efectivamente merecedor de protección penal, convirtiéndose así el bien jurídico en un límite para el legislador¹⁷.

En tercer lugar, el bien jurídico desarrolla una función dogmática o teleológica en el momento judicial de aplicación, ya que sirve como criterio de interpretación con relación al tipo, al injusto y a la culpabilidad. Determinado el bien jurídico protegido en un delito, la interpretación (teleológica) podrá excluir del tipo respectivo las conductas que no lesionen ni pongan en peligro dicho bien (por ejemplo una intervención quirúrgica curativa realizada con éxito no puede dar lugar a un delito de lesiones, porque no agrede a la salud ni a la integridad física, por tanto, faltaría la antijuridicidad de la conducta). También, esta conducta se va a emplear como criterio de medición de la pena; la mayor o menor peligrosidad de su ataque y la mayor o menor gravedad de la lesión del bien jurídico, sirviendo de base para la determinación de la pena, siempre dentro del margen que la ley le concede a los jueces para interpretarlos¹⁸.

¹⁶GARCÍA TIZÓN, A. “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública”, *op. cit.*, pp. 161-163.

¹⁷GARCÍA TIZÓN, A. “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública”, *op. cit.*, pp. 161-163.

¹⁸GARCÍA TIZÓN, A., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública”, *op. cit.*, pp. 161-163.

Y, por último, el bien jurídico cumple una función sistemática para ordenar grupos de figuras delictivas en razón de la homogeneidad del bien tutelado. Esta función va a ser la que sirva de base para estructurar la parte especial del Código Penal, ofreciendo un criterio de clasificación de los delitos, los cuales van a aparecer ordenados en función del bien jurídico tutelado¹⁹.

Ahora debemos preguntarnos si el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria cumple también estas funciones.

Como se ha expuesto anteriormente, junto a los bienes jurídicos individuales subsisten otros bienes jurídicos que, dependiendo de la medida en que sirvan para el cumplimiento y desarrollo efectivo de los primeros, van a ser dignos de protección por el Derecho Penal. Así, ya centrándonos en el bien jurídico protegido del delito de defraudación tributaria, debemos partir de la idea de que la sociedad está estructurada como un sistema de cooperación social, así lo establece el artículo 128.1 de la CE *“Toda la riqueza de un país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general”*) y, a su vez, la propia Constitución va a recoger una serie de reglas cuyo fin va a ser respetar y llevar a cabo dicha estructura estatal de cooperación social. Estas reglas están recogidas en el artículo 31.1 y 2 CE *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*, reglas que nos llevan a plantearnos la efectiva necesidad del gasto público para el desarrollo y cumplimiento de las condiciones y necesidades de vida de la persona. Por tanto, se puede llegar a la conclusión de que una infracción grave de estas reglas estaría lesionando un bien jurídico protegido, entendiéndolo como un valor social fundamental para la vida del individuo y, por tanto, amparado por la norma penal, en cambio si observamos una simple infracción, que no altera este bien, el derecho penal actuará únicamente de manera subsidiaria, en base al principio de subsidiariedad, y

¹⁹ GARCÍA TIZÓN, A., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública”, *op. cit.*, pp. 161-163.

será entonces el derecho administrativo sancionador a quien le corresponda la prevención y castigo de estas infracciones²⁰.

Como es normal, y siempre desde una perspectiva del Derecho Tributario, la sociedad debe de estar protegida de los ataques del individuo (art. 31.1 CE), pero esta protección debe darse también en sentido inverso (art. 31.2 y 128.1). Con esta manera recíproca de protección lo que se pretende es proteger los valores más fundamentales del orden social. Es por ello que nuestro ordenamiento jurídico le asigna al Derecho Penal la función de castigar los ataques más graves a estos intereses sociales, es decir, va a proteger estos valores fundamentales con el carácter de *última ratio*. El Derecho Penal únicamente va a sancionar la lesión de los bienes jurídicos más relevantes para asegurar los fines de las prestaciones vitalmente necesarias cuando otros medios no hayan sido suficientes para resolver el problema.²¹ Entendiendo como tales la lesión u ofensa de los valores superiores del ordenamiento jurídico y de los derechos fundamentales y las libertades públicas, así como la vulneración de los deberes de los ciudadanos, constitucionalmente exigidos y de los principios rectores del orden social y económico²².

Llegados a este punto es necesario destacar la importancia social que tiene la satisfacción de los tributos para el cumplimiento efectivo de las necesidades vitales del hombre y de la comunidad. Así, podemos considerar como bien jurídico protegido la función que la Hacienda Pública desempeña en orden a la recaudación de ingresos y su posterior distribución, siendo pues un bien merecedor de protección jurídico penal, pero sólo y exclusivamente para el caso de infracciones muy graves, en los que se perjudique y altere verdaderamente ese valor social fundamental para la vida del individuo y de la comunidad. Fuera de esos casos será el Derecho Administrativo Sancionador el que se encargue de la prevención y castigo de las infracciones. MUÑOZ CONDE nos insiste en esta consideración defendiendo que será la Hacienda Pública (entendida como actividad financiera del Estado, de las Comunidades Autónomas y Entes locales, que se dirige a la utilización de los diversos tipos de ingresos y gastos públicos para alcanzar distintas finalidades, tales como la

²⁰BAZA DE LAFUENTE, M^a. L., *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, *op. cit.*, pp. 106-107.

²¹BAZA DE LAFUENTE, M^a. L., *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, *op. cit.*, p. 109.

²² GARCÍA TIZÓN, A., "El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública", *op. cit.*, p. 169.

distribución ideal de los recursos productivos entre sus posibles utilidades y la estabilización y distribución de la renta nacional²³), en el delito de defraudación tributaria, la que constituya el bien jurídico a proteger por el Derecho Penal, tanto en su vertiente de ingreso público como en la de gasto público, al ser las dos formas recogidas en el artículo 31.1 y 2 de la Constitución Española. Y, además, afirma que el reparto de la carga tributaria debe de realizarse de acuerdo con los modos y formas establecidas por la ley, atendiendo siempre al principio de capacidad contributiva señalado por el artículo de la Constitución mencionado, de tal modo que, desde la perspectiva del Derecho Penal, el delito de defraudación tributaria viola este principio atentando contra la Hacienda Pública al lesionar la recaudación tributaria de cada una de las figuras impositivas que integran el sistema fiscal²⁴.

Como complemento a lo anterior, PÉREZ ROYO sostiene “*a la hora de determinar la protección penal de la función tributaria hay que tener en cuenta, no solo la relevancia abstracta de la misma, la dignidad del interés público, de los valores constitucionales a los que dicha función sirve, sino también la necesidad concreta de protección, la vulnerabilidad de dicha función, en razón de la forma en que el procedimiento de imposición o de realización de la prestación tributaria descansa sobre el cumplimiento espontáneo de una serie de deberes, sobre todo de información, que las normas tributarias ponen a cargo de los particulares, fundamentalmente de los sujetos pasivos. Es precisamente en relación al cumplimiento de estos deberes como se manifiesta más claramente la necesidad de protección penal*”²⁵.

Como conclusión se puede decir que la Hacienda Pública ejerce una función que no puede ser tratada como simple función administrativa, sino que va más allá, ya que sirve al cumplimiento de importantes intereses de los individuos de la comunidad, a la evitación de desigualdades y a la redistribución de la renta. Por lo que la protección que el Derecho Penal debe de otorgar a la Hacienda Pública solamente se ampara en el interés fundamental de toda la comunidad de poder, como personas pertenecientes a dicha comunidad y protegidas por nuestro ordenamiento jurídico, participar en los beneficios que brinda este objeto protegido. Así, el delito fiscal es un delito

²³ BAZA DE LAFUENTE, M^a. L., *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, *op. cit.*, p. 132.

²⁴ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, pp. 793-794.

²⁵ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 64-66.

socioeconómico, contra la Hacienda Pública que afecta al sistema fiscal y dentro de éste al sistema tributario, parte esencial del sistema de ingresos del Estado. No podríamos hablar de bien jurídico protegido si todo este sistema estuviera desconectado del sistema de gastos y redistribución de beneficios a amplios sectores de la población. Debemos tener en consideración que hablamos de dinero público, extraído previamente y con carácter coactivo a los contribuyentes con el fin de solventar las necesidades comunes a todos los ciudadanos.

3. CONDUCTA TÍPICA

El apartado 1º del artículo 305 del CP recoge el tipo básico del delito de defraudación tributaria. Este precepto dispone que:

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

El delito fiscal se recoge a través de una norma penal en blanco y, por tanto, habrá que acudir a las normas tributarias para conocer las pautas que posibilitan la existencia del tipo²⁶.

Como podemos observar el verbo nuclear de la conducta típica es “defraudar”, que en sentido tributario la Real Academia de la Lengua Española lo define como “*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*”. A su vez, la R.A.E. define el verbo eludir como “*evitar con astucia una dificultad o una obligación*”.

Del tenor literal del artículo 305 del CP podemos deducir que estamos ante un delito doloso, es decir, que para poder apreciar la existencia del delito no basta con que se

²⁶ STS de 5 de octubre 2015 y STS de 9 de junio 2016.

haya producido el resultado dañoso (el simple impago de una obligación tributaria), sino que este resultado se debe alcanzar mediante una conducta merecedora de ser calificada como defraudatoria, debe existir un artificio o engaño capaz de inducir a error a la Administración o bien debe ser un comportamiento de deslealtad tributaria. Lo que se necesita para observar la conducta defraudatoria es que ésta debe ser un comportamiento de ocultación en el que el contribuyente, a la hora de llevar a cabo sus obligaciones tributarias, haya creado tal error en la Administración que ésta no pueda proceder a determinar la deuda sin recurrir a la búsqueda o la investigación de datos adicionales. Por tanto, en los casos en los que el contribuyente haya declarado toda la cantidad que le corresponda, pero la autoliquidación de la misma se realice de una forma indebida (incluso, si se realizara maliciosa e intencionadamente) al aplicar las normas de calificación y cuantificación de la deuda tributaria de un modo no idóneo, la conducta no será perseguible en el ámbito penal, aunque se sobrepase el límite de los 120.000 euros. Así, en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma no se van a cumplir los elementos del tipo del delito de defraudación tributaria, ya que en aquellos no existe ocultación, sino que se recurre a negocios notoriamente artificiosos con el fin de conseguir un tratamiento fiscal favorable, además de que el fraude de ley se realiza de una manera abierta.

La actual redacción del delito de defraudación tributaria califica dos comportamientos que pueden dar lugar a la comisión del tipo. Nos referimos a conductas que supongan una acción o una omisión.

La conducta típica referida a la acción se caracteriza por la realización de una acción, expresa e intencionada, por el contribuyente que va a suponer una defraudación de las expectativas que se esperaban del mismo, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Pública, lo que para la mayoría de la doctrina significa una acción engañosa (dolosa) que produce un perjuicio patrimonial a las arcas públicas²⁷.

En cambio, la comisión por omisión plantea más dudas en torno a la justificación para calificar como delito la pasividad del contribuyente ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ya que como hemos dicho anteriormente es necesario un

²⁷ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, Ed. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pp. 138-140 (disponible en Vlex <https://2019.vlex.com/#vid/332028102>).

comportamiento de engaño, es decir, una actitud dolosa para que se den los elementos del tipo. Para justificar este modo de comisión debemos partir de la base de que todos los contribuyentes tienen la obligación expresa de contribuir con el mantenimiento del sistema tributario. Así, lo recoge expresamente el artículo 31 de la CE. Pero, es más, si concebimos la acción de defraudar como mera causación de un perjuicio patrimonial se puede relacionar el dolo con el simple conocimiento de las correspondientes obligaciones tributarias. El conocimiento de las obligaciones tributarias actualmente se ha generalizado debido al esfuerzo de la Administración Tributaria por facilitar a los contribuyentes toda la información necesaria para que puedan cumplir con sus obligaciones. Pues bien, si se unen todos estos criterios se puede concluir que se va a apreciar dolo simplemente cuando el sujeto sabiendo que ha de tributar, no lo hiciera²⁸.

Seguidamente, y una vez tenemos claro que el delito de defraudación tributaria se puede cometer mediante acción u omisión, el mismo artículo especifica que tres conductas concretas, tanto activas como omisivas, son punibles respecto al delito de defraudación tributaria: a) la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta; b) la obtención indebida de devoluciones; c) el disfrute de beneficios fiscales de la misma forma.

Respecto a la conducta de eludir el pago de los tributos (entendiendo eludir como evitar con astucia una obligación o una dificultad) se entiende que la intención del legislador al introducir concretamente esta conducta, no es solo que se castigue la misma sino, además, acotar aquellas conductas que cumplen con los elementos del tipo. Por ejemplo se excluye del ámbito penal aquellas conductas en las que el sujeto tributario ha reconocido y liquidado la deuda correctamente pero, sin embargo, no ha pagado su deuda tributaria. Como se ve en este caso, el sujeto tributario no estaría eludiendo su deuda, no estaría evitando con astucia su obligación tributaria sino que solamente no procede al pago de la misma una vez que se ha llevado el procedimiento ordinario para liquidar su obligación con la Hacienda Pública. Por tanto, de esta manera lo que el legislador quiere establecer es que el simple impago de la deuda tributaria no da lugar a delito de defraudación tributaria²⁹.

²⁸ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “Delitos contra la Hacienda Pública”, en COLLADO YURRITA, M.A. y LUCHENA MOZO, G. M^a (dirs.), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Atelier, Barcelona, 2015, p. 502.

²⁹ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit, pp. 138-140.

Además con la introducción de la conducta de eludir se acaba con el problema de considerar delito aquella conducta que se encuadre dentro del fraude de ley, como así se pronunció el TC en su sentencia 120/2005, esto es así porque aunque el fraude de ley en el ámbito tributario supone una elusión de impuestos, causando un perjuicio a la Hacienda Pública, este perjuicio no es fruto de engaño (que como dijimos anteriormente es el requisito indispensable para que se cumplan los elementos del tipo) sino que responde a una deficitaria ley tributaria. En el fraude de ley tributaria se usan medios regulados por la propia ley, por tanto lícitos, pero cuyo fin no es el más adecuado para satisfacer la obligación que se exige al contribuyente. Se puede decir que con el fraude de ley tributaria no se infringe ningún deber formal, es más, no se evita cumplir con las obligaciones tributarias y los medios utilizados se encuentran regulados en la propia ley tributaria. Además, la administración tributaria no incurre en error, el contribuyente no realiza actos para incidir en error a la Hacienda Pública, es decir, no existe ocultamiento, puesto que la operación realizada es evidente. En definitiva, no es requisito suficiente, para considerar delito de defraudación tributaria, acreditar la existencia de un perjuicio patrimonial, sino que además se requiere una ocultación maliciosa de la base imponible.³⁰

La segunda de las conductas que recoge el artículo 305.1 del CP es la obtención indebida de devoluciones. Conducta cuya intención del legislador, tras su inclusión en el CP tras la reforma de 1995, es la de acabar con la polémica de si esta modalidad pertenecía al delito de estafa. Por tanto, a partir de dicha reforma se considera la obtención indebida de devoluciones como un delito contra la Hacienda Pública. Se debe partir de la base de que una de las obligaciones de los contribuyentes es la declaración a la Hacienda Pública de los ingresos obtenidos durante un periodo de tiempo en base al hecho imponible realizado (por ejemplo la creación de empresas fantasma con el objeto de obtener devoluciones de la Hacienda Pública, la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas simulando ciertas operaciones, etc). Según expresa el artículo 124 LGT, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una comunicación de datos, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver. Por tanto, para que en un procedimiento de devolución estemos

³⁰ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 138-140.

ante un delito de defraudación tributaria el contribuyente debe presentar una autoliquidación o declaración fraudulenta en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos (erróneos) necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria en base a dichos datos, y así se practique la liquidación en favor del contribuyente. Asimismo, se requiere que el contribuyente con su conducta haya causado un perjuicio para la Hacienda Pública y, además, haya obtenido un lucro. Modalidad que únicamente se va a consumir cuando se haya obtenido la devolución por parte de la Administración Tributaria³¹.

La tercera, y última, conducta defraudatoria que recoge el artículo 305.1 del CP se refiere al disfrute indebido de beneficios. Conducta que conlleva una comisión indirecta del delito de defraudación tributaria, que se manifiesta mediante la obtención de beneficios y ventajas que otorga el ordenamiento tributario (por beneficio fiscal debemos considerar toda bonificación, deducción, desgravación o exención que suponga una disminución de la deuda tributaria). Se puede decir que esta conducta va a consistir en la omisión por parte del contribuyente de despejar el error en el que incurre la Administración Tributaria al otorgar una ventaja o beneficio fiscal al que no se tiene derecho. Si bien es cierto que el artículo 305 del CP no se pronuncia sobre la distinción entre las desgravaciones en él recogidas y las que recoge el artículo 308 CP, que también hace mención a ayudas, subvenciones y desgravaciones. Por tanto si nos fijamos en que el principio de *non bis in ídem* no puede ser vulnerado no se puede tomar como beneficios, dentro del ámbito tributario, las desgravaciones contenidas en el artículo 308 CP, porque de lo contrario se estaría sancionando dos veces la misma conducta³².

4. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN

Es necesario recordar que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, por lo que la consumación va a suponer la ejecución mediante hechos exteriores de todos los actos necesarios para la producción del delito, generando el resultado requerido por el tipo. Así pues, el delito de defraudación tributaria se va a

³¹ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP, op. cit.*, p. 141.

³² COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP, op. cit.*, p. 142.

consumar en el mismo momento en que se produce el perjuicio a la Hacienda Pública, entendiéndose por este el momento en que se acaba el plazo establecido en la ley para realizar el ingreso de la obligación tributaria. Este plazo va a variar dependiendo de si estamos ante una deuda resultante de una autoliquidación, o si estamos ante una deuda liquidada por la Administración. De modo general es el artículo 62 LGT³³ el que va a establecer estos plazos, además estos pueden ser variados por la normativa de cada tributo, que, en líneas generales, en caso de que el resultado se presente bajo la forma de ingreso, el delito se va a entender consumado al cumplirse el plazo para realizar dicho ingreso; en cambio, en los casos en que el resultado consista en percibir una devolución improcedente, en el momento en que se produzca la salida de caja o disposición de fondos en beneficio del defraudador; o dicho con otras palabras el perjuicio se va a entender producido en el instante en que el sujeto pasivo debió obtener los ingresos y pudo exigirlos, más allá de que la acción típica pueda llevarse a cabo por diversas modalidades³⁴.

Cabe la posibilidad de que el delito se produzca en grado de tentativa, cuando la devolución solicitada indebidamente no se consuma por una actuación de comprobación de la Administración Tributaria, en consecuencia, como establece la STS de 9 de febrero de 1991, la consumación del delito fiscal exige una liquidación definitiva del impuesto por parte de la Hacienda Pública³⁵.

³³ Artículo 62 de la LGT: “1. Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. 2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. 3. El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses. 4. Las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica. 5. Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente (...)”.

³⁴ FITOR MIRÓ, J. C., *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, Ed. Tirant lo Blanch, Barcelona, 2018, pp. 31- 32.

³⁵ FITOR MIRÓ, J. C. *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, op. cit., pp. 31- 32.

Determinar el momento de la consumación de un delito tiene importantes consecuencias prácticas: 1º) Establecer la legislación aplicable, cuando hay sucesión temporal de normas (art 7 CP); 2º) Tras la consumación del delito, ya no es posible el desistimiento (art 16.2 CP); 3º) La consumación supone el inicio del cómputo del plazo de prescripción penal.

En el delito de defraudación tributaria para poder precisar cuando se consuma el mismo debemos prestar atención a determinadas consideraciones.

En primer lugar deberemos observar si estamos ante un delito de infracción de un deber, de peligro o de lesión. En lo que la doctrina mayoritaria entiende que la consumación del delito de defraudación tributaria no solo va a requerir la producción de una lesión, es decir, la producción de un perjuicio a la Hacienda Pública, sino que además requiere que el sujeto infrinja su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de tributos (art. 31 CE).³⁶

En segundo lugar, debemos distinguir si este delito se consuma en un solo acto o se requiere una pluralidad de actos. Es decir, en el delito de defraudación tributaria debemos distinguir entre los tributos de consumación instantánea o no periódicos y aquellos de consumación periódica. Los primeros se caracterizan en que el presupuesto de hecho se agota por su propia naturaleza en un determinado periodo, lo que supone que el impago de la deuda por el obligado tributario requiere por su parte un único comportamiento. Por ejemplo en el IVA que es un impuesto instantáneo aunque de declaración periódica, es decir, este impuesto se devenga en el mismo momento que se realiza el hecho imponible, pero a efectos formales existen periodos de liquidación en los que se va a ingresar la cuota global correspondiente a la suma de todos los impuestos devengados durante ese periodo. A medias entre los anteriores y los tributos periódicos tenemos aquellos supuestos en los que se exige una declaración periódica en periodos impositivos inferiores al año natural, en los que será la ley de cada tributo la que determine cuando se va a liquidar en una o varias acciones. Un ejemplo sería el impuesto sobre sociedades. Respecto a la defraudación de los tributos periódicos se deben tomar como delitos de unidad de acción, en otras palabras, se habrá que estar a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a

³⁶ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 440-450.

doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. Por tanto para entender consumado el delito habrá que estar al periodo de tiempo que la ley de cada tributo establezca para la realización del hecho imponible, por ejemplo para el IRPF la ley establece un periodo de un año³⁷.

Dependiendo de la conducta típica de defraudación tributaria, de las recogidas en el artículo 305 del CP, observaremos casuísticas diferentes que van influir en el momento de la consumación.

Elusión del pago. Esta modalidad de comisión se relaciona con un aspecto extrapenal, el modo de gestión del tributo defraudado, es decir, si dicho tributo se gestiona a través de liquidación o autoliquidación. Según el modo de gestión del tributo la consumación se entiende producida cuando finaliza el plazo para ingresar la liquidación notificada (modo de liquidación) o el plazo para efectuar el pago en los tributos gestionados mediante autoliquidación. Habrá que prestar atención al plazo para efectuar el pago, ya que hay que diferenciarlo del pago efectivo de la deuda. Aunque haya transcurrido el plazo de pago el contribuyente se puede haber aprovechado de los mecanismos que la LGT establece para realizar el pago aplazado o fraccionado. Por tanto a efectos de consumación el plazo que interesa es el referido al plazo establecido por la norma para el pago del tributo, sin interesar los aplazamientos o fraccionamientos del mismo.³⁸ Esta regla es válida tanto si el delito se comete por omisión (no declarando, el delito se entenderá consumado una vez expirado el plazo legal voluntario para la realización del pago. Antes de está no se puede haber consumado el delito porque el sujeto aún puede desistir de manera voluntaria a través de una declaración complementaria), como por acción (también se entenderá consumado el delito en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar la declaración, que corresponde con el plazo establecido para el pago del tributo, aunque el obligado tributario ya hubiere procedido a presentar la declaración antes de la finalización de dicho plazo, ya que antes no cabe hablar de consumación porque el sujeto aún puede desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria. Además el día de inicio del cómputo del plazo de prescripción se corresponderá con el día en que concluye el periodo voluntario de

³⁷ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP, op. cit.*, pp. 440-450.

³⁸ STS de 26 de julio 1999 y STS de 06 de noviembre de 2000.

declaración). Si se trata de tributos de declaración periódica la consumación se produce al finalizar el plazo de la última declaración anual, ya que el cómputo de la cuantía se debe referir al año natural³⁹. En los impuestos en los que la Agencia Tributaria ha de efectuar un acto de liquidación, el delito se consuma cuando finalice el plazo concedido en la misma para el pago voluntario⁴⁰⁻⁴¹.

Obtención indebida de devoluciones. En esta modalidad de comisión para entender consumado el delito y, por tanto a su vez, producido el perjuicio a la Hacienda Pública será necesario que la Administración haya realizado un acto expreso en el que reconozca el derecho a la devolución de la cantidad solicitada por el obligado tributario y, además, que la devolución se haya realizado de manera efectiva, entregando materialmente al sujeto dicha cantidad. No debemos confundir esta modalidad con el fraude de subvenciones del artículo 308 CP, tipo que no sólo requiere la entrega material de la cantidad defraudada, sino también su efectiva disponibilidad⁴².

Disfrute indebido de beneficios fiscales. Esta modalidad se entenderá consumada cuando el obligado tributario eluda el pago de las cantidades indebidamente bonificadas, presentando una declaración a la Hacienda Pública en la que manifieste una cuantía inferior a la debida. El momento en el cual se tendrá por consumada esta modalidad del tipo de defraudación tributaria será el día de finalización del plazo de presentación de la declaración según el tributo de que se trate. En definitiva el sujeto tributario que comete este delito lo que pretende es una rebaja importante en la deuda tributaria, debido una aplicación incorrecta de reducciones, exenciones o bonificaciones y, por tanto, una vez terminado el plazo para la realización de la declaración- liquidación, será entonces en ese mismo momento cuando se entienda consumado el delito.⁴³

³⁹ STS de 26 de noviembre 1990.

⁴⁰ FITOR MIRÓ, J. C., *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, op. cit., pp. 31- 32.

⁴¹ COLINA RAMÍREZ, E. *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 440-450.

⁴² LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., pp. 430-431.

⁴³ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 431.

4.1 Formas imperfectas de consumación. Especial atención a la tentativa en el delito de defraudación tributaria.

En el derecho penal las formas imperfectas de ejecución vienen reconocidas en el art. 16 CP, que en su apartado primero dedica especial atención a la tentativa “*Hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor*”. De tal modo, se puede decir, desde una perspectiva general, que hay tentativa cuando la acción del autor dirigida a la realización de un tipo penal no puede llegar a la consumación, sea por razones fácticas o jurídicas. Si se extrapola al delito de defraudación tributaria, habrá tentativa cuando el obligado tributario tiene intención de defraudar a la Hacienda Pública, omitiendo la declaración de hechos relevantes, pero tales hechos son conocidos por la Administración Tributaria por otra vía distinta de la declaración tributaria del obligado. En tal caso concurren los elementos subjetivos del delito fiscal, pero por razones ajenas a la voluntad del sujeto no se dan los presupuestos del tipo objetivo⁴⁴. Se ha de tener en cuenta que aunque el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado y, por ello, la tentativa va a ser dogmáticamente posible; la peculiaridad del mismo en cuanto al modo de ejecución va a ocasionar dificultades a la hora de delimitar entre actos preparatorios y actos de ejecución⁴⁵.

La tentativa en el delito de defraudación tributaria se va a observar de una manera diferente dependiendo de la conducta defraudatoria ante la que nos encontremos:

Elusión del pago de tributos, de retenciones o de ingresos a cuenta. Al igual que como hicimos al hablar de la consumación, esta conducta se podrá cometer en grado de tentativa según el modo de gestión del tributo, es decir, según se liquide de forma ordinaria o por autoliquidación. En lo referente a aquellos que se liquidan de forma ordinaria se castigará la tentativa cuando el sujeto presente en su liquidación datos falsos, o si dichos datos se encuentran incompletos, y la Administración tributaria al liquidar el tributo advierta al contribuyente de la falsedad o la incompleta información de los mismos, es decir, cuando la ejecución dolosa del obligado tributario se

⁴⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2016 (disponible en La ley 7746/2016. <https://laleydigital--laley--es.ual.debiblio.com>).

⁴⁵ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 438.

desmorone como consecuencia de la actuación de la Administración en un momento anterior a la consumación. Dentro de este modo ordinario de gestión, también habrá tentativa cuando la Administración Tributaria descubriera, antes de que concluya el periodo de pago voluntario, que el obligado tributario no presentó la declaración-liquidación del hecho imponible. Por el contrario, en los tributos gestionados por el sistema de autoliquidación resulta difícil apreciar la tentativa, al coincidir el momento de presentación de la declaración con el de ingreso, es decir, los actos preparatorios con los ejecutivos⁴⁶.

Obtención indebida de devoluciones. La doctrina defiende que la tentativa se va a castigar en estos casos cuando en los supuestos de falsedad de los datos que justifican la solicitud de la devolución por el obligado tributario, la Administración tributaria descubra tal falsedad antes de realizar la devolución. Para lo que nos apoyaremos en las sentencias del TS de 3 febrero de 2015 y la de 03 de octubre de 2011, las cuales admiten la posibilidad de la tentativa en esta modalidad de defraudación tributaria, como ya hemos dicho, cuando la falsedad de los datos aportados por el obligado tributario, con la intención de obtener una devolución indebida de la Hacienda Pública, sean descubiertos por esta antes de que se produzca la consumación, y así se evite la intención defraudatoria del sujeto además del perjuicio para el Erario Público.

Todavía cabe señalar que, la reciente sentencia del TS, de 19 de febrero de 2019, acepta la tentativa en esta modalidad del tipo cuando se solicita dolosamente la devolución del IVA por encima de 120.000 € y se no se obtiene el beneficio económico pretendido por haber detectado la Agencia Tributaria el fraude. Dicha sentencia establece que “... en el supuesto de obtención indebida de devoluciones, son posibles las formas imperfectas de ejecución”. Además, haciendo referencia expresa a la tentativa, prevé que es posible ya que su fundamento para ser castigada es el mismo que el castigo del supuesto de hecho consumado, es decir, en la consumación se lesiona el bien jurídico protegido y en la tentativa se pone en peligro; pero en ambas hay voluntad de conseguir la lesión tipificada.

Disfrute indebido de beneficios fiscales. En esta modalidad sólo se va a castigar la defraudación tributaria por tentativa cuando haya existido un acto expreso de solicitud

⁴⁶ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 438.

del sujeto, y la resolución posterior de la Administración para su concesión y, siempre que la propia Administración descubra el engaño, antes de realizar el pago⁴⁷.

5. DELITO TRIBUTARIO COMO NORMA PENAL EN BLANCO

ABEL SOUTO ha puesto de manifiesto que una norma penal en blanco es “*aquel precepto principalmente penal que contiene la consecuencia jurídica (la sanción) pero no expresan íntegramente el supuesto de hecho o conducta delictiva, pues el legislador para tales efectos, se remite a normas penales del mismo o inferior rango, a otras leyes, reglamentos o actos de la Administración*”⁴⁸. Así la doctrina establece que para observar una norma penal en blanco se deben dar dos elementos primordiales: el primero es que la norma penal necesite de complemento, y, segundo, que dicho complemento no se encuentre en el Código Penal. Además la jurisprudencia complementa estos requisitos, para determinar si estamos ante una norma penal en blanco, estableciendo que el reenvío normativo debe ser expreso, que se encuentre justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal y que la conducta calificada como delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite⁴⁹.

El artículo 305 del CP se va a justar a las exigencias que establece la doctrina. Del tenor literal del delito de defraudación tributaria se advierte que va a ser necesario que nos remitamos a las leyes fiscales, es decir, como establece el segundo requisito a un complemento que se encuentra en una norma distinta de la penal, para poder determinar la cuantía de lo defraudado. Cantidad que como sabemos es imprescindible saber, ya que solo a partir de 120.000 euros defraudados dicha cantidad se considerará como uno de los elementos del tipo.

El problema se presenta en los casos en los que se intenta determinar si en el delito de defraudación tributario, se cumplen las exigencias de la jurisprudencia para poder considerar que estamos ante una norma penal en blanco. Ello porque el artículo 305 del CP no expresa ningún reenvío normativo extrapenal donde encontrar el complemento necesario para considerar realizado el supuesto de hecho tipificado en

⁴⁷ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 460-461.

⁴⁸ ABEL SOUTO, M., “Las leyes penales en blanco”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 68, 2005, pp. 13-30.

⁴⁹ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 162-163.

dicho artículo. Este problema ha sido resuelto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en su sentencia de 28 de octubre 1997. Sentencia que dispone: “...*Lo que ocurre es que como el deber no aparece expresamente señalado, surge así una ley penal en blanco ya que la conducta delictiva consiste en la infracción de una norma tributaria no recogida de manera expresa, como se ha indicado, en el precepto penal. En consecuencia para aplicar el Código Penal, es este aspecto, hay que acudir a la Ley Fiscal que es la que establece el tributo con todas sus consecuencias, cuestión esta de la ley en blanco no admitida sin embargo con carácter general (ver sentencia de 5 noviembre 1991 [RJ 1991/7948])*”⁵⁰.

En cambio, concurren los otros dos requisitos exigidos por la jurisprudencia. La remisión se encuentra justificada en el delito de defraudación en cuanto éste tiene la necesidad de adaptarse a situaciones tan cambiantes como son las propias del ámbito tributario, para que así dicha técnica pueda contribuir al mantenimiento de la unidad de la legislación penal, evitando diversas y constantes modificaciones del tipo. Y, por otro lado, también se cumple con la exigencia de que la norma penal señala con certeza la punibilidad, además de precisarse en el propio tipo la conducta calificada como delictiva.

En definitiva, estas normas penales en blanco son un instrumento necesario para evitar la petrificación o anquilosamiento de la ley. Su existencia se justifica en la existencia de supuestos de hecho estrechamente relacionados con otras ramas del ordenamiento jurídico en las que la actividad legislativa es incesante debido al carácter cambiante de la materia objeto de regulación. Se trata de sectores, como en el tributario, muy condicionados por elementos histórico- sociales o avances técnicos en los que deben ser tenidas en cuenta las necesidades de la regulación y circunstancias cambiantes en el espacio y el tiempo, cosa que de no ser así obligaría a modificar continuamente el Código Penal. En principio, su utilización puede suponer la vulneración del principio de legalidad en derecho penal, la seguridad jurídica y la división de poderes. Por ello, la ley ha de precisar concretamente las autoridades o el cuerpo normativo que debe rellenar la ley penal en blanco y las características de este proceso, dejando suficientemente determinados los elementos esenciales de la

⁵⁰ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 164-165.

conducta que se emitirá. Situación esta última que, en el ámbito tributario, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, ha sido justificada por la jurisprudencia⁵¹.

6. SUJETOS

El delito de defraudación tributaria se fundamenta en la existencia de una obligación extrapenal previa, esto es, nos encontramos ante un delito de infracción de un deber que es impuesto previamente, en este caso, por la LGT. Por tanto, sólo pueden ser imputados como autores directos del delito de defraudación tributaria quienes tengan la condición de obligados tributarios. El artículo 35 LGT regula quién o quiénes son obligados tributarios. Este artículo establece que:

“1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

b) Los sustitutos del contribuyente.

c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.

d) Los retenedores.

e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.

f) Los obligados a repercutir.

g) Los obligados a soportar la repercusión.

h) Los obligados a soportar la retención.

i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.

j) Los sucesores.

k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

⁵¹ ABEL SOUTO, M., *Las leyes penales en blanco*, op. cit., pp. 13-30.

4. *Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.*

5. *Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.*

6. *También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.*

7. *La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.*

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”.

Por tanto, el sujeto activo del delito de defraudación tributaria va a ser el sujeto pasivo del tributo que se defrauda, es decir, el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la elusión del pago de tributos u obtenciones indebidas de beneficios fiscales, como así lo ha puesto de manifiesto el TS en su sentencia de 25 de septiembre de 1990, “... sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea directamente tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero”. Así la línea jurisprudencial establecida por este tribunal al respecto va a calificar el delito de defraudación tributaria como un delito especial propio⁵². Además, va a determinar que, aunque con condición jurídica distinta

⁵² STS de 18 de diciembre de 2000.

del autor, la ley no va a impedir la punibilidad de inductores, cooperadores necesarios y cómplices.⁵³

Así el delito de defraudación tributaria es un delito que en principio solo puede ser cometido, en calidad de autor, por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Pertenece a la categoría de los delitos especiales propios, ya que autor del mismo no puede ser cualquier deudor tributario, sino sólo aquel deudor vinculado a la específica obligación con la Hacienda Pública, es decir, la defraudación sólo puede alcanzar a delitos propios del autor. Sin embargo, a través de la regla del artículo 31 del CP también responderá personalmente el que actúe en nombre y representación legal o voluntaria de otro, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Además, se prevé la posibilidad de que, en un delito especial propio como es el de defraudación tributaria, el *extraneus*, que es aquel sujeto (un tercero) en que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica (defraudar), sea inductor o cooperador necesario del sujeto activo del delito⁵⁴. Así la ley no impide la punibilidad del *extraneus* como partícipe en el delito de defraudación tributaria. Esto se justifica al observar que, aunque el *extraneus*, no realiza ninguna de las conductas típicas del delito de defraudación tributaria, si infringe la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal (en especial las recogidas en los artículos 2, 3, 14 y 16 CP), es decir, la conducta del *extraneus* contribuye a la realización de un hecho ilícito por parte del autor del delito de defraudación tributaria, lo que de forma mediata nos muestra que ambos están atacando al mismo bien jurídico⁵⁵.

Haciendo una breve mención a la imputación de responsabilidad penal a los asesores fiscales, que son los artífices de aquellas operaciones denominadas de ingeniería financiera, es necesario indicar que para poder imputar dicha responsabilidad a un asesor será necesario que la contribución del mismo se integre al resultado antijurídico del autor. No obstante, la punibilidad del asesor quedará siempre a merced del autor del delito tributario. La consecuencia para el asesoramiento de imputar

⁵³SANZ DÍAZ- PALACIOS, J.A., “Delitos contra la Hacienda Pública”, *op. cit.*, p. 500-501.

⁵⁴ STS de 2 junio de 2016.

⁵⁵ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, *op. cit.*, pp. 193-199.

responsabilidad al asesor es que podrá ver disminuida su pena amparándose en la figura del error, ya sea de tipo o de prohibición, pero aun así no le eximirá de responsabilidad.

En lo concerniente a la responsabilidad jurídica de las personas jurídicas, hasta la reforma introducida en el CP por la LO 5/2010, de 22 de junio, éstas no podían delinquir. Pero esta reforma introdujo el artículo 31 bis del CP, el cual establece que en los supuestos previstos por el legislador *“las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de administración de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma”*. Este cambio de percepción se basa en la idea de que si nuestro Derecho Penal entiende que una persona jurídica tiene capacidad para tomar sus propias decisiones y auto-organizarse, también se le va a considerar como sujeto autónomo y, por tanto responsable⁵⁶. Respecto a las deudas tributarias de las personas jurídicas basta asumir que son sus órganos gestores quienes se hacen responsables contractualmente del deber de gestionar su cumplimiento, por lo que, precisamente por ello, a las personas físicas que los constituyan les será directamente imputable la conducta delictiva. No obstante, debe tenerse en cuenta, que no basta la pertenencia al órgano de administración de una persona jurídica para responder del ilícito fiscal, sino que habrá que analizarse la organización interna de la empresa para individualizar la responsabilidad en aquellas personas físicas que efectivamente tengan facultades de gestión sobre temas fiscales. En estos casos puede pasar que exista una doble responsabilidad, tanto de la persona física como de la jurídica; o puede darse el caso de que la única responsabilidad que se sustancie en el proceso sea la correspondiente a la persona jurídica, cosa que sucederá cuando sea imposible individualizarla o dirigir el procedimiento contra ella.

La responsabilidad de las personas jurídicas no se extingue por su transformación, fusión, absorción o escisión, en estos casos, la responsabilidad se trasladará a la entidad o entidades que sucedan a la original. Lo mismo pasa con el típico caso del

⁵⁶ COLINA RAMÍREZ, E. *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 200-205.

levantamiento del velo en una sociedad, es decir, la responsabilidad penal no se va a extinguir cuando una sociedad se disuelva de un modo encubierto o meramente aparente, considerándose que tal modo se da cuando la persona jurídica continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos (véase art. 130.2 CP).

Respecto al sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria queda bien definido en el artículo 305 CP cuando dice “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local...*”, por tanto el sujeto pasivo del delito se va a referir a los distintos niveles de la Hacienda Pública que puedan verse afectados. También el artículo 306 CP hace referencia a la Hacienda Europea. Desde un punto de vista procesal, la determinación del sujeto pasivo en el delito de defraudación tributaria, tiene importancia en tanto este tendrá derecho a querellarse, personarse en la causa y ejercitar las acciones civiles y penales que procedan.

7. CANTIDAD DEFRAUDADA Y SU DETERMINACIÓN

Como se ha puesto de manifiesto, uno de los elementos del tipo de delito de defraudación tributaria es la cuantía de la cuota tributaria defraudada, el importe no ingresado de retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, siempre que excedan de 120.000 €. Así, se establece en el artículo 305.1 CP. La cuantía debe estar vinculada a la culpabilidad del autor, aunque la defraudación por debajo de esa cantidad no va a considerarse delito, dicho de otra manera, cuando la cantidad defraudada sea inferior a lo establecido en el CP, va a ser una acción atípica, pero cuando sea igual o superior a dicha cantidad será constitutiva de delito siempre que la culpabilidad del autor derive de una conducta dolosa. Con el dolo no nos referimos a que el autor deba conocer exactamente la suma defraudada, sino que va a bastar con que conozca de forma certera que su conducta defraudatoria va a causar, de forma segura, un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública⁵⁷.

⁵⁷ DE CUERDA MARTÍN, M. y DEMETRIO CRESPO, E., “Aspectos generales del delito de defraudación a la Hacienda Pública”. *Gabilex “Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha”*, núm. 9, 2017, pp. 128-186.

La cantidad de 120.000 € ha de referirse a cada hecho imponible. Para comprender mejor esta idea se debe establecer la diferencia entre tributos periódicos y tributos instantáneos. Distinción que hace expresamente el artículo 305.2 del CP. Este precepto dispone:

“A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural (...).

b) En los demás supuestos, la cantidad se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

Del tenor literal del artículo 305.2 del CP se desprende que en los tributos periódicos la cantidad ha de corresponder con cada periodo impositivo o de declaración siempre que tal periodo fuese igual o superior a 12 meses, ya que si dicho periodo fuese inferior, el importe defraudado se referirá al año natural. En cambio, en los tributos instantáneos la cuantía debe vincularse con cada hecho imponible realizado.

Pero, ¿cómo se determina esa cantidad de 120.000 €? Para responder a esta pregunta hemos de traer a colación lo expuesto anteriormente respecto a la consideración del delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco, cuyo contenido ha de complementarse con normas extrapenales y, más concretamente, en este caso a través de las leyes tributarias. La Ley General Tributaria regula la cuota tributaria en su art. 56 LGT⁵⁸. Pudiendo definirla como aquella base imponible a la que se le ha aplicado las reducciones establecidas en la ley (base liquidable), y a cuyo resultado también se le va a aplicar un tipo de gravamen según disponga la norma; o

⁵⁸ Artículo 56 de la LGT: “1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto. 2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley. 3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados. 4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso. 5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo. 6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.”

como aquella cantidad fija señalada al efecto. Este artículo, a su vez, nos va a remitir al artículo 50 LGT⁵⁹ donde se van a establecer los distintos modos de determinación de la cuota. Estos métodos de determinación van a ser tres, estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta; los cuales van a ser desarrollados respectivamente en los artículos 51⁶⁰, 52⁶¹ y 53⁶² de LGT. Con todo esto queremos decir que si de acuerdo con la norma tributaria no existe cuota tributaria no puede haber delito fiscal. En cambio para que exista delito también será la norma tributaria la que deba determinar la cuota, debiendo esta llegar a la cantidad establecida en el CP.

Si la cuota defraudada está integrada por los conceptos que abarca el tributo, o lo que es lo mismo, por la cuota tributaria ¿se deben excluir de la cuota defraudada los intereses de demora, los recargos por declaración por aplazamiento, prórroga o apremio y las sanciones tributarias?. Aquí surgen dos corrientes contrapuestas por parte de la doctrina: una que defiende que el artículo 305.1 del CP se refiere a la cuota tributaria defraudada como deuda tributaria efectiva por lo que se deben excluir, ya

⁵⁹ Artículo 50 de la LGT: “1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. 2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación indirecta. 3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios. 4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley.”

⁶⁰ Artículo 51 de la LGT: “El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”.

⁶¹ Artículo 52 de la LGT: “El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”.

⁶² Artículo 53 de la LGT: “1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. 2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente: a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto. b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios. c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes. 3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley.”

que se trata de conceptos que no se enmarcan dentro del concepto de deuda tributaria. En contraste con esta opinión otra parte de la doctrina defiende que si resulta exigible, al menos, los intereses de demora. Afirmación que encuentra su justificación en que los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas son cuotas tributarias que se unen a la cuota que se liquida, mientras que el interés de demora, los recargos de apremio, aplazamiento o prórroga y las sanciones pecuniarias constituyen prestaciones accesorias.⁶³

Hasta ahora se ha hecho referencia al modo de cálculo de la cuota, pero si nos trasladamos al proceso penal surgen dos preguntas: a) ¿será necesario que se cuantifique la deuda tributaria previamente al inicio del proceso penal?, b) ¿dentro del proceso penal de quién es responsabilidad la cuantificación de la cuota defraudada?. La jurisprudencia del TS da respuesta a dichas preguntas. El cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por tanto, debe hacerse en el proceso penal⁶⁴. Por ello, no será necesaria una actuación de la Administración Tributaria previa al proceso penal. Para la causa penal no será necesario partir de una liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria. No obstante, también hace mención este tribunal a que de esta afirmación, en principio, no puede extraerse que haya que prescindir de la normativa tributaria, ni tampoco que resulte absolutamente desechable la eventual liquidación que pudieran realizar los funcionarios de la Administración Tributaria. En definitiva, se puede concluir que aunque no sea necesaria una cuantificación previa de la cantidad defraudada por la Administración Tributaria, las normas tributarias no pueden ser obviadas en el proceso penal a la hora de determinar la cuantía defraudada, siendo ya aquí responsabilidad del juez o tribunal la cuantificación de la misma⁶⁵. Esta cuantificación se realizará como cuestión prejudicial de naturaleza administrativa- tributaria y será habitual que el juez acuda a peritos (generalmente Inspectores de Hacienda) para cumplir con esta tarea. A pesar de ello el dictamen pericial no vinculará al juez. Es muy importante subrayar que, en el proceso penal, aunque puede acudir a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no pueden ser trasladados directamente al

⁶³ DE CUERDA MARTÍN, M. y DEMETRIO CRESPO, E., “Aspectos generales del delito de defraudación a la Hacienda Pública”, *op. cit.*, pp. 128-186.

⁶⁴ STS de 3 de abril de 2014 y STS de 5 de junio de 2014.

⁶⁵ STS de 24 de octubre de 2013.

ámbito penal, ya que si esto ocurriera se estaría vulnerando el principio de presunción de inocencia y sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia siendo suficiente para su absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable (principio *in dubio pro reo*). Dichas presunciones legales sólo podrán emplearse por el Tribunal como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio siempre que estas coincidan con la técnica probatoria que los tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria⁶⁶. Hay que mencionar, además, que aunque no exista vinculación alguna del tribunal con las conclusiones alcanzadas por la Administración Tributaria en cuanto a la cuota defraudada, nada impide valorarlas en contraste con el resto de elementos sometidos a la consideración del órgano jurisdiccional, pues las razones que las sustentan no dejan de ser atendibles por su procedencia.⁶⁷

8. PUNIBILIDAD DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

8.1 Pena

La pena es aquella consecuencia jurídica del delito, prevista en la norma para el autor culpable del injusto. Tiene un fin retributivo, es decir, que con ella se da castigo al que ha infringido la ley, pero no con la única intención de castigarlo por el mal causado, sino también con la de prevenir futuros delitos. Dicho de otra manera, con el castigo del culpable se intimida a la sociedad para que no delinca y, a su vez, se restablece la confianza en las normas penales como normas básicas de convivencia. Lo dicho hasta aquí supone que la pena se encuadra dentro de la punibilidad, la cual forma parte del concepto jurídico de delito, definido como una acción, típica, antijurídica, culpable y punible.

En el Código Penal, la defraudación tributaria va a ser castigada con diversos tipos de sanción, así lo refleja el artículo 305. La pena prevista para el tipo básico está reflejada en el apartado primero de dicho artículo y va a consistir en pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria (aspecto que será analizado más adelante). Además, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener

⁶⁶ STS de 30 de octubre de 2001.

⁶⁷ STS de 09 de junio de 2016.

subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

En cuanto al fraude a la Hacienda de la Unión Europea, se castiga con esas mismas penas si la cuantía defraudada excediera de cien mil euros, y con la pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de seis meses a dos años si la cuantía defraudada no superase los cien mil euros, pero excediere de diez mil.

Los tipos cualificados se regulan en el artículo 305 bis del CP, y en él se establece la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro a ocho años, cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Respecto a la penalidad del tipo básico conviene resaltar que debido a la temporalidad de uno a cinco años, en la práctica es muy común la posibilidad de conceder al culpable el beneficio de la suspensión de la pena privativa de libertad cuando en la sentencia condenatoria se imponga una pena inferior a dos años. El problema de la suspensión de la condena es que es muy difícil que los condenados respondan por la responsabilidad civil, y aunque el juez o tribunal tiene total discrecionalidad para suspender la pena o incluso para declarar la imposibilidad total o parcial del condenado para cubrir la responsabilidad civil, es muy frecuente que el

Ministerio Fiscal o el Abogado General del Estado se opongan a la suspensión de la pena en tanto en cuanto no se haya satisfecho íntegramente la responsabilidad civil⁶⁸.

Según COLINA RAMÍREZ pocas personas van a ser privadas de libertad por la comisión de un delito de defraudación tributaria ya no sólo porque la pena pueda ser suspendida por tener una temporalidad inferior a dos años, sino porque además aunque la pena se ejecute se va a poder aplicar para este tipo de delito el artículo 72.5 LGP que establece una serie de actuaciones, las cuales si se dan en el condenado y en el supuesto concreto serán motivo de la concesión del tercer grado, en concreto estas actuaciones son: satisfacer el condenado la responsabilidad civil derivada del delito (restituir lo sustraído, reparar el daño e indemnizar por los perjuicios morales y materiales); debe poseer las condiciones personales y patrimoniales, a efectos de valorar su capacidad real, presente y futura para satisfacer la responsabilidad civil que le correspondiera; prestar garantía suficiente que permitan asegurar la satisfacción futura; se debe poder estimar el enriquecimiento que el culpable hubiera obtenido por la comisión del delito y, en su caso, el daño o entorpecimiento producido al servicio público, así como la naturaleza de los daños y perjuicios causados por el delito, el número de perjudicados y su condición.

La penalidad de las personas jurídicas para este tipo de delitos, se regula en el artículo 310 bis CP. La pena que establece este artículo para las personas jurídicas van a consistir en multa, cuya cuantía va a depender de la pena prevista para la persona física, vinculada a la empresa, responsable del delito. Además, a la persona jurídica, se le impondrá la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años. También podrá imponerse la prohibición de contratar con Administraciones Públicas⁶⁹.

⁶⁸ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 257-288.

⁶⁹ Artículo 310 bis del CP: “*Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas. Atendidas las*

8.2 La regularización voluntaria como causa de eximente o de atenuación punitiva

El artículo 305 del CP contiene una serie de actuaciones que dependiendo del momento en que se produzcan, van a suponer causa eximente o, por el contrario, causa de atenuación penal para el sujeto, que deba responder personalmente, cuando actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, además de otras matizaciones diferenciadoras de ambas que explicaremos a continuación.

El apartado primero del artículo 305 del CP dispone que quien defraude a la Hacienda Pública por encima de 120.000 € incurrirá en delito fiscal salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4. Esto viene a decir que no se le van a aplicar las penas previstas para el tipo básico, a aquel obligado que hubiera regularizado su situación tributaria, como máximo, antes de que se inicie un proceso judicial contra él por la irregularidad en la que incurre. En cambio el apartado sexto del mismo artículo va a imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados cuando proceda a pagar voluntariamente la deuda tributaria y, además, reconozca los hechos, todo ellos, dentro del plazo establecido, pero siempre dentro del procedimiento judicial. A continuación vamos a entrar a analizar detalladamente ambas situaciones.

a) Regularización voluntaria y reconocimiento de la deuda tributaria (eximente).

La regularización voluntaria, como es evidente al observar el tenor literal del artículo 305.1 del CP, va a tratar de hechos delictivos consumados. Esta eximente se manifiesta en la “coletilla” del apartado uno del art. 305 del CP, cuando establece “*salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4*”. Por tanto, habrá que remitirse al apartado cuarto del mismo artículo para saber los términos en que dicha regularización debe de hacerse si pretendemos que sea de aplicación esta circunstancia eximente. Así conforme a ese apartado cuarto, la regularización requiere que se haya procedido por el obligado tributario al completo

reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33”.

reconocimiento y pago de la deuda tributaria, con arreglo a los siguientes requisitos: que la regularización tenga lugar antes de la notificación del inicio de actuaciones administrativas de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas de que se trate; en ausencia de tales actuaciones administrativas, que la regularización tenga lugar antes de que el Ministerio Público, la Abogacía del Estado o el representante procesal de la Administración afectada hayan interpuesto las correspondientes denuncia o querrela; o que la regularización se produzca antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen las actuaciones que le permitan tener un conocimiento formal del inicio de las diligencias.

La justificación de esta circunstancia eximente la encontramos en el Preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre. El legislador da a entender que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria, lo que entrañaría, siempre a juicio del mismo, la desaparición del reproche penal, es decir, se puede considerar que hay un 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 tributarias⁷⁰. Pero desde una perspectiva doctrinal, como sabemos, para que haya delito, el injusto típico y culpable debe ser punible, a lo que le sigue la inexorable consecuencia jurídica de la pena, lo que pasa en el delito de defraudación es que si se procede a la regularización voluntaria en los términos ya expuestos no habrá punibilidad ni, por ende, delito, no por ausencia de injusto típico y culpable, sino por ausencia de necesidad y merecimiento de la pena por razones puramente político-criminales⁷¹; o dicho con otras palabras el legislador ha decidido no perseguir el hecho cuando el sujeto activo ha retornado a la legalidad de modo espontáneo y voluntario⁷². Qué duda cabe de que el fundamento político criminal no es otro que favorecer la pronta recaudación de los impuestos; que afloren situaciones tributarias ocultas y que el contribuyente alivie a la Administración de la necesidad de poner en marcha sus facultades inquisitivas. La renuncia a la pena favorecerá comportamientos postdelictuales que afirmen la vigencia de la norma fiscal eludida sin necesidad de

⁷⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2018, (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494521>).

⁷¹ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., pp. 425-440.

⁷² CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 33.

declaración judicial tras un largo proceso de resultado incierto⁷³. Además la exención de la pena por la regularización es, como dice CHOCLÁN MONTALVO, “*una manifestación del principio de oportunidad, que estimula la pronta reparación del daño causado. Se trata de una oportunidad reglada, toda vez que se encuentra predeterminada en la norma y existe un control judicial de su utilización*”.

En la regularización voluntaria, siendo definida por SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ como “*aquella acción que realiza el contribuyente tendente a la superación de una situación irregular a través de los mecanismos que el propio ordenamiento tributario dispone para reconducirlas a la legalidad*”⁷⁴ o como lo hace la jurisprudencia en sentencias del TS “... *poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir*”⁷⁵, podemos distinguir dos supuestos: a) si estamos ante un tributo en régimen de autoliquidación, el obligado tributario debe proceder 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; b) cuando el tributo regularizado voluntariamente no se liquida en régimen 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 establecido para el pago en la normativa tributaria.

Pero ¿cómo se suplirán las sanciones que hubieran podido exigirse en caso de no proceder a la regularización? para ello debemos acudir al art. 27.2 LGT, y en lo que nos interesa vamos a observar que se va a establecer un recargo por declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo del 20 por ciento que excluirá, asimismo, las sanciones que hubieran podido exigirse. Además se exigirán los intereses de demora que se hubieran originado desde el día siguiente a aquél en el que hayan transcurrido los doce meses determinantes de la aplicación del recargo y hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado⁷⁶.

En cualquier caso, la ilicitud del hecho típico y antijurídico existe desde el momento en que se defrauda a la Hacienda Pública, con lesión del bien jurídico protegido, que

⁷³ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 35.

⁷⁴ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención de la responsabilidad penal por regulación tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 26 y ss.

⁷⁵ STS de 29 mayo de 2009.

⁷⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, op. cit., p. 20.

tiene lugar con la infracción del deber tributario por medio de una acción defraudatoria. Pero una de las condiciones que el legislador ha establecido para su persecución es que previamente la Administración tributaria haya comprobado que no se ha producido la regularización por el obligado tributario⁷⁷.

Precisamente, lo que se pretende con la regularización es que la jurisdicción penal no intervenga en casos que ya han sido solucionados en vía administrativa, ya que si recordamos, el Derecho Penal se rige por el principio de última ratio y va a intervenir cuando no haya otros medios menos lesivos para abordar el ilícito. Además hemos de atender también al artículo 252 LGT, pues establece que *“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”*⁷⁸.

Otra de las condiciones imprescindibles para que la regularización pueda ser efectiva es que junto con el reconocimiento de la defraudación por el obligado tributario se deberá abonar el pago de la deuda, es decir, con el solo pago de la deuda no se entiende reconocida la irregularidad. Así lo ha establecido el TS en su jurisprudencia (por ejemplo STS 192/2006, de 1 febrero/ STS 611/2009, de 29 mayo) al declarar *“Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación- a ello corresponde la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración”*. Esta línea jurisprudencial señala que la regularización se va entender realizada cuando a la presentación de una declaración complementaria (reconocimiento de la irregularidad) le acompañe el pago de la deuda tributaria⁷⁹. Aunque es evidente, hemos de añadir que será ineficaz una regularización con ingreso

⁷⁷ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 37.

⁷⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 42.

⁷⁹ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 48.

parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena. La Ley 34/2015 de 21 septiembre, que modifica parcialmente la LGT, en su disposición final décima, contempla modelos específicos para que el obligado tributario pueda proceder a la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública. Modelos que aún no se han aprobado a fecha de la composición de este trabajo.

b) Pago o satisfacción voluntaria de la deuda tributaria y el reconocimiento de los hechos dentro del proceso penal (atenuante).

El art. 305.6 CP: “*Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.*”

En este precepto recoge dos tipos de atenuantes: la atenuante de arrepentimiento (se refiere a la satisfacción de la deuda tributaria y al reconocimiento de los hechos) y la atenuante de colaboración (colaboración con la autoridad para probar los hechos o identificar a los responsables). Ambos elementos circunstanciales, que modifican la responsabilidad penal de los intervinientes en un delito fiscal, son configurados por la ley como atenuantes específicas. Las atenuantes específicas son aquellas que concurren con posterioridad a la comisión del delito fiscal y que, de modo potestativo conforme a las facultades propias del arbitrio judicial, disminuyen la pena.⁸⁰

Atenuante de arrepentimiento. Para hablar del pago de la deuda tributaria y el reconocimiento judicial de los hechos debemos situarnos dentro del proceso penal, y más concretamente desde la citación judicial al sujeto como imputado hasta transcurridos dos meses de la misma. Plazo de tiempo en el que el sujeto deberá pagar

⁸⁰ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 454.

la deuda tributaria y reconocer judicialmente los hechos. Transcurrido este plazo, sin que el imputado haya actuado voluntariamente como se ha descrito, el juez no podrá aplicar la atenuación de la pena. Cabe destacar que para que la circunstancia atenuante pueda ser aplicada no bastará solo con el pago de la deuda, dejando para el proceso penal la discusión sobre la comisión y autoría de los hechos cometidos, sino que además se requiere el reconocimiento de los hechos como ciertos, asumiendo la liquidación practicada por la Administración. El pago de la deuda sin reconocimiento de los hechos solo podrá tener eficacia atenuante general respecto a la reparación del daño al amparo del artículo 21.5 CP, para lo que será necesaria la confesión expresa de los hechos, a la cual se le dará valor probatorio, no se entenderá reconocidos los hechos con la satisfacción de la deuda tributaria. En relación con el pago de la deuda tributaria hemos de hacer hincapié en que el apartado 6 del art. 305 hace referencia expresa a la deuda tributaria, volviendo a recordar que la misma va a estar compuesta por la cuota tributaria, los intereses de demora y los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. Este supuesto resulta aplicable sólo al obligado tributario o al autor del delito (art. 31 CP)⁸¹.

Atenuante de colaboración. Vamos a observar como la intención del legislador es establecer un atenuante que le pueda ser aplicable a los partícipes, distintos del obligado tributario o del autor, en el delito de defraudación tributaria, y además va a actuar como medida anti elusión fiscal. Esto es así porque el partícipe no tiene posibilidad de regularizar la deuda tributaria impagada ni es susceptible de poder reconocer judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado⁸².

Si prestamos atención a la redacción dada por el legislador, podemos observar que son tres las posibles conductas que podrían dar lugar a la atenuación punitiva de los posibles partícipes: 1º colaborar activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables; 2º colaborar activamente para el

⁸¹ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 54.

⁸² LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 432.

completo esclarecimiento de los hechos delictivos; y 3º colaborar activamente para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito⁸³.

Sólo será necesario que el partícipe cumpla con alguna de las conductas anteriores para que pueda ser de aplicación la atenuación de la pena, es decir, esta clasificación tiene carácter alternativo. Respecto al plazo para el ejercicio de las conductas señaladas, entra en juego el mismo plazo del apartado anterior (2 meses) por exigencias sistemáticas de la descripción del precepto. Además es importante advertir que el concepto “*las pruebas deben ser decisivas*” es un concepto demasiado impreciso, que no va a ofrecer seguridad jurídica, por lo que se dejará a la interpretación del juzgador⁸⁴.

8.3 Subtipos agravados

La LO 7/2012 de 27 de diciembre introdujo el art. 305 bis del CP con la finalidad del legislador de modificar las que hasta entonces se consideraban circunstancias agravantes y, de esa manera agruparlas en un artículo específico para ello. Este artículo, vigente en la actualidad, va a disponer una pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 €; b) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; c) que la utilización de personas físicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito. Además, se impondrá al responsable del delito la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro a ocho años.

⁸³ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 435.

⁸⁴ LINARES, M^a. B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, op. cit., p. 437.

La regulación en un artículo específico para los subtipos agravados del delito de defraudación contra la Hacienda Pública contribuye a clarificar su naturaleza como verdaderos subtipos agravados y no como circunstancias agravantes del delito, lo que tiene sus consecuencias a los efectos de aplicar las reglas de aplicación de las penas, establecidas en el art. 66 CP. Por tanto cabría la posibilidad de que se apliquen las atenuantes a todos los subtipos agravados del delito y no solo a la cuantía.

En lo concerniente al dolo podemos observar como en el primero de los subtipos agravados se mantiene como en el tipo básico, es decir, no es necesario una actuación dolosa más intensa. El legislador pretende imponer una mayor pena solamente atendiendo al mayor perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública. En cambio en el resto de subtipos si se observa que la actuación dolosa para asegurar la comisión del delito se agrava, es decir, cuando pretendemos realizar el delito en el seno de una organización criminal o usando las artimañas necesarias que potencien la ocultación o dificulten la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito, atendemos a una intencionalidad más contundente para obtener el resultado esperado, defraudar a la Hacienda Pública.

Para todos estos subtipos agravados, el art. 305 bis prevé la misma pena de prisión, además de las ya expuestas anteriormente, consistente en prisión de dos a seis años. Es importante hacer hincapié en esto porque el aumento en la pena hace que directamente quede ampliado el plazo de prescripción del delito en 10 años, en atención al artículo 66 CP.

8.4 Responsabilidad civil por delito fiscal

La existencia de responsabilidad civil dentro del proceso penal se regula en el Código Penal, más concretamente en su Título V- "*De la responsabilidad civil derivada de los delitos y de las costas procesales*". Del cual podemos extraer que la ejecución de un hecho tipificado en el Código Penal nos obliga a reparar, en los términos establecidos en la ley, los daños y perjuicios por él causados (art. 109.1 CP). Además nos hace una descripción exacta de las acciones que comprende la responsabilidad civil, esto la restitución, reparación del daño y la indemnización de los perjuicios morales y materiales (art. 110 CP).

El art. 116 CP prevé que toda persona, física o jurídica, criminalmente responsable de un delito lo es también civilmente si del hecho se derivasen daños y perjuicios. Por otro lado, este mismo artículo, establece la cuota de que deba responder cada uno de los intervinientes en la comisión del delito.

Respecto a la responsabilidad civil en el delito de defraudación tributaria se regula en el art. 305.7 CP y en la disposición adicional décima LGT.

El art. 305.7 del CP establece: *“En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la LGT, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá en el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley”*

La disposición adicional décima LGT, que va a abordar la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, dispone: *“1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.*

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.

4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.”

Ahora nos planteamos una serie de preguntas:

Siendo la Hacienda Pública el sujeto pasivo del delito ¿tendría sentido la aplicación ordinaria del procedimiento para exigir responsabilidad civil en el ámbito penal? En términos generales, la responsabilidad civil que derivada del proceso penal otorga al perjudicado por el delito de un título ejecutivo, evitándole tener que acudir a otro juez, para obtener la reintegración de su derecho. Pero el perjudicado podrá optar en todo caso por la renuncia de la misma o por exigir la responsabilidad civil ante la jurisdicción civil. Es por ello por lo que, tratándose de un delito contra la Hacienda Pública, no tiene sentido otorgar a la misma de un título ejecutivo judicial, ya que aunque sea parte de un proceso penal va a seguir conservando durante el mismo sus potestades de autotutela, teniendo la posibilidad de continuar el procedimiento de liquidación hasta su conclusión, incluso el cobro de la deuda, sin que el procedimiento de liquidación deba suspenderse por la incoación del proceso penal. No hay, en tal caso, riesgo de contradicciones entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme, como así establece el artículo 305 CP en su apartado 5 al arbitrar un sistema de ajustes de la liquidación practicada en función del resultado del proceso penal. También sería imposible que la Hacienda Pública renunciase a la acción civil, estaría ayudando a lesionar el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, además de colisionar con la indisponibilidad del crédito tributario⁸⁵. De esta manera también se da respuesta a la pregunta ¿conserva la Administración Tributaria en el proceso penal la autotutela declarativa y ejecutiva?.

¿Está el tribunal penal habilitado para declarar y evaluar la responsabilidad civil del condenado en la correspondiente pieza del proceso, debe liquidar la deuda tributaria y declarar la responsabilidad civil del deudor de la Hacienda Pública? Según establece reiterada jurisprudencia del TS, aunque le corresponda a la jurisdicción penal determinar la cuota tributaria dentro del proceso penal, es decir, dotar a la Hacienda Pública de un título nuevo para hacer efectivo el derecho de crédito, esto no significa que el importe del tributo deba hacerse efectivo mediante lo establecido en el proceso penal para la responsabilidad civil, ya que la Administración Tributaria posee competencia y potestad para liquidar los tributos⁸⁶.

⁸⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 38.

⁸⁶ GARCÍA NOVOA, C., *El Delito Fiscal. Aspectos Jurídico- Tributarios*, op. cit., pp. 37-84.

¿Cuál es la verdadera naturaleza de la responsabilidad civil en el delito de defraudación tributaria? La LGT en relación con los delitos contra la Hacienda Pública pretende armonizar adecuadamente el orden penal y el tributario cuando la obligación tributaria aparece vinculada con un delito. La responsabilidad civil va a comprender la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora. Esto es así porque no se trata de una responsabilidad civil que deriva del delito, sino que únicamente la ley faculta al juez o tribunal penal para que declare en la propia sentencia penal el abono de la deuda impagada. Por tanto la obligación tributaria es una obligación que se va a regir por los preceptos de la norma tributaria, y cuyo nacimiento va a estar vinculado a la realización del hecho imponible, no a la realización de un acto u omisión ilícita. Queda claro, pues, que en el delito fiscal la obligación tributaria precede al hecho típico y que la incoación del proceso penal no la va a transformar. Cosa que gana claridad tras la reforma penal del Código Penal por la LO 7/2012 y la reforma de la LGT por la ley 34/2015, pudiendo concluir que la Administración tributaria mantiene sus facultades de liquidación y cobro de la deuda tributaria a pesar del proceso penal y conserva sus facultades de autotutela ejecutiva una vez dictada la sentencia penal, sin perjuicio del oportuno control por parte del juez sentenciador para dar cumplimiento a las previsiones del artículo 117 CE cuando dispone que corresponde al juez juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, lo que no equivale a ejecutar la sentencia por él mismo⁸⁷.

¿Puede el juez declarar la responsabilidad civil si la deuda tributaria ha prescrito? Sí, así lo establece el art. 305.7 CP, el juez penal declarará la responsabilidad civil aunque la deuda tributaria haya prescrito, o por cualquier otra razón legal no haya podido ser liquidada por la Hacienda Pública en los términos establecidos en la LGT. Lo que va a suponer la resucitación de la deuda ya prescrita y el procedimiento para su exacción. La jurisprudencia ha considerado que el delito fiscal es la fuente de la obligación de indemnizar, por lo que mientras no se encuentre prescrito el delito no hay obstáculo para declarar la responsabilidad civil, a pesar de haberse extinguido el derecho de la Administración para reclamar el pago de la deuda tributaria conforme a lo establecido en el artículo 64 LGT⁸⁸.

⁸⁷ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones op. cit.*, p. 66.

⁸⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, op cit.*, p. 75.

Según lo estipulado en el artículo 305.7 del CP la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria incluye los intereses de demora, pero ¿se deben calcular desde el vencimiento de la deuda tributaria o desde el momento de la firmeza de la sentencia penal? La LGT en su art. 252 cuando dispone que la deuda tributaria se entiende integrada por la cuota o cantidad que resulte a ingresar de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo de todos ellos. Por lo tanto, la responsabilidad civil debe comprender los intereses ya devengados, esto da a entender que en la liquidación administrativa de la deuda derivada del delito se comprendan los intereses devengados desde el vencimiento de la deuda tributaria⁸⁹.

9. PRESCRIPCIÓN

El art. 130.6 del CP establece que la responsabilidad penal se extingue por la prescripción del delito. Además, en base al art. 131.1 del CP el delito de defraudación tributaria, por corresponderle una pena de prisión de una a cinco años, va a prescribir a los cinco años. Plazo que empezará a computarse desde el momento formal de la consumación del delito, es decir, desde el momento en que se encuentren reunidos todos los elementos objetivos y subjetivos requeridos por el tipo penal (recordemos que estamos ante un delito de resultado)⁹⁰.

Pero debido a la especial naturaleza del delito que estamos estudiando, debemos atender también a la prescripción regulada en la legislación tributaria, en concreto en el art. 66 LGT, en el que establece que “*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas; c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías; d) El derecho a obtener*

⁸⁹ CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, op. cit., p. 78.

⁹⁰ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP*, op. cit., pp. 463-496.

las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

Respecto al inicio del cómputo del plazo de prescripción en el ámbito tributario se va a producir en momentos diversos, dependiendo de la naturaleza de cada tributo. Así cuando se trate del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda, el cómputo se inicia al día siguiente a aquel en que finalice el plazo del pago voluntario; en aquellos tributos en los que la Administración tiene derecho a liquidar, se va a iniciar al día siguiente a aquél en el que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (art. 67.1 LGT). A su vez cuando sea obligación del contribuyente actuar frente a la Administración tributaria, el plazo de prescripción se va a iniciar dependiendo del sujeto (art.41, 42 y 43 LGT). Para el responsable solidario, el plazo se va a iniciar al día siguiente de la finalización del plazo de pago en periodo voluntario; el cómputo para los deudores solidarios comenzará a partir del momento en que concurren los hechos que constituyan el presupuesto de responsabilidad; para los responsables subsidiarios, comenzará desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios⁹¹.

Ahora bien, respecto al derecho a solicitar u obtener devoluciones por parte del obligado tributario, el cómputo del plazo de prescripción va a comenzar dependiendo de la causa del derecho a obtener devolución. El cómputo empezará al día siguiente a aquél en que se realizó el ingreso indebido o bien desde el día siguiente de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación en caso de que el ingreso se haya realizado en tal plazo; el cómputo comenzará al día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare improcedente el acto impugnado; por lo que respecta al derecho a obtener devoluciones, el cómputo comienza cuando finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones establecidas para cada tributo, o en su caso desde la notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución⁹².

Como podemos observar hay discrepancia entre la prescripción penal y la prescripción tributaria, es más, van a tener incidencia la una en la otra. El problema de

⁹¹ COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP, op. cit.*, pp. 463-496.

⁹² COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 CP, op. cit.*, pp. 138-140.

esta incidencia va a estar en torno a la regularización fiscal sin requerimiento previo, efectuada una vez transcurridos los cuatro años que determinan la prescripción tributaria, relativa a un ilícito que podría entrañar responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, al no haberse cumplido los cinco años de prescripción penal, así lo ha precisado el Tribunal Económico- Administrativo Central en su resolución de 2 de febrero de 2017. Se ha de recordar que en el párrafo segundo del apartado cuarto del artículo 305 CP se establece: *“Asimismo, los efectos de regularización del párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.”*⁹³

Esta incidencia de la prescripción penal sobre la prescripción tributaria muchos autores la denominan *“La regularización del quinto año”*. El quinto año va a ser aquél que, aunque la deuda tributaria haya prescrito, permanece viva todavía la acción penal para perseguir el delito (no podemos olvidar que el plazo de prescripción en materia tributaria es de cuatro años frente a los cinco de la prescripción en el ámbito penal). La regularización del quinto año permite al contribuyente eludir el delito de defraudación tributaria, que en otro caso se aplicaría. El problema es que la deuda tributaria no puede ser exigida ni determinada por la Administración Tributaria, al haber transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.⁹⁴

Hay autores que defienden que la deuda tributaria no se considera prescrita, pero sí los derechos a determinarla y a exigirla. Sin embargo, la mayoría de la doctrina discrepa con esa disociación. Lo lógico es entender que quien regulariza en el quinto año ingresa una deuda prescrita, cosa que no ha de entenderse como una renuncia a una prescripción tributaria ganada, así lo manifiesta el TS en su sentencia de 12 de noviembre de 1998, pues señala que *“... en el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración tributaria, que no puede ser dispensado por la voluntad expresa del contribuyente y menos aún por la tácita”*. Sobre esta posición, actualmente no se ha unificado doctrina y sigue habiendo jurisprudencia en contra⁹⁵. En base a esto es

⁹³ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *op. cit.*, p. 32.

⁹⁴ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *op. cit.*, p. 34.

⁹⁵ STS de 18 de octubre de 2017.

controvertido determinar si es de aplicación el recargo del 20% y la aplicación de los intereses de demora, a lo que se ha pronunciado el TEAC en su resolución 2 de febrero de 2017 en la que defiende que en estos casos no procede aplicar el recargo del 20% y, en cuanto a los intereses de demora, se computarán, no desde el día siguiente a aquél en el que se cumplieron los doce meses determinantes para la aplicación del 20% de recargo, sino desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de ingreso hasta la fecha en la que se hiciera efectiva la regularización. Será necesario por tanto que la jurisprudencia clarifique este régimen de regularización tributaria en los supuestos de delitos fiscal.⁹⁶

10. PROCEDIMIENTO POR DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Hasta la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, la prejudicialidad penal se combinaba con la suspensión del procedimiento de liquidación. Así, cuando la Administración Tributaria se percataba en el desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación indicios de delito debía suspender el procedimiento y su potestad liquidadora quedaba sustituida por el orden penal, que establecía la pena y, a la vez, cuantificaba la cuota defraudada a través de la responsabilidad civil derivada del delito⁹⁷.

Siendo la citada LO 7/2012 la que, en base a los problemas recaudatorios que planteaba el retraso en la fijación de la cuota hasta la emisión de la sentencia, modificaría el art. 305 del CP, con el objeto de permitir la emisión de un acto de liquidación por parte de la Administración Tributaria y la apertura del consiguiente procedimiento de recaudación de la deuda liquidada en los supuestos en los que exista delito contra la Hacienda Pública, pero esta reforma mantuvo la vinculación por parte de la Administración a lo que se decida en el proceso penal⁹⁸.

⁹⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *op. cit.*, p. 36.

⁹⁷ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L., “La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?”, *Crónica tributaria: Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 167, 2018, pp. 91-134.

⁹⁸ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L., “La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración

Fue la Ley 34/2015, de 21 de septiembre la que incorporó el Título VI en la LGT en el que se desarrolla el procedimiento administrativo por el que se tramitan las liquidaciones de hechos imponibles que también den lugar al inicio de un proceso penal, así como la recaudación de la deuda tributaria liquidada. Regulación que ha sido desarrollada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, a través del nuevo capítulo IV del Título V del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. De esta forma se establece un sistema de paralelismo procedimental en el que conviven el procedimiento de liquidación y el proceso penal en relación con unos mismos hechos delictivos; a la vez que se mantiene la prevalencia de la sentencia penal sobre el acto de liquidación⁹⁹.

Pero este doble paralelismo sólo se va a dar cuando en el procedimiento de inspección la Administración Tributaria aprecie indicios de delito, siempre que a su vez se de alguna de las circunstancias descritas en el art. 251 de la LGT: a) que la Inspección no tenga información suficiente para liquidar en ese momento; b) que la tramitación de la liquidación pueda producir la prescripción del delito; y c) que de la tramitación de la liquidación se produzca graves daños a la investigación penal. Si concurre alguna de estas circunstancias se deben suspender las actuaciones administrativas en el mismo momento en el que la Inspección aprecia indicios de delito y se traslada la competencia a la Jurisdicción Penal. En contraposición, si la Administración Tributaria considera que no concurre ninguno de los supuestos descritos debe dictar acto de liquidación y remitir el tanto de culpa al Juez penal: a partir de ese momento se produce un paralelismo procedimental entre el procedimiento de recaudación tributaria y el proceso penal, que desembocará en la posterior modificación del acto de liquidación si su contenido es diferente al de la sentencia penal¹⁰⁰. Procedimiento administrativo que se analizará de manera detenida a continuación.

Tributaria?”, *Crónica tributaria: Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 167, 2018, pp. 91-134.

⁹⁹ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L., “La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?”, *op. cit.*, pp. 93-94.

¹⁰⁰ GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L., “La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?”, *op. cit.*, p. 94.

Cuando la Administración Tributaria observará indicios delictivos en las actuaciones llevadas a cabo por el obligado tributario contra la Hacienda Pública, podrá liquidar separadamente, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito (para lo que se seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios establecido para toda liquidación tributaria); por otra parte, los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública (se seguirá la tramitación establecida en la normativa de cada tributo, sin perjuicio de que finalmente se juste a lo decidido en el proceso penal. Lo que si se producirá en estos casos es la suspensión de los procedimientos y la interrupción de la prescripción, reanudándose aquellos y, a su vez, el plazo de prescripción cuando el juez no aprecie la existencia de delito. No procederá recurso o reclamación en vía administrativa frente a la liquidación practicada por la Administración, como así dispone el art. 254 de la LGT. El recurso en vía contenciosa se sustituye por la competencia atribuida al juez de lo Penal, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 305.5 del CP y en el art. 254.1 de la LGT, correspondiendo al juez determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública. Además, en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiera podido incurrir durante la tramitación administrativa producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la liquidación vinculada al delito, ni los previstos en las letras a) y b) del art. 150 de la LGT en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, así lo establece el párrafo tercero del art. 253.1 de la LGT)¹⁰¹.

Pero, y una vez iniciado el proceso penal contra el presunto autor del delito tributario ¿se paralizarán las actuaciones, por parte de la Administración, tendentes al cobro de la deuda tributaria? De un modo general, el artículo 305.5 del CP dispone que *“la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará, necesariamente, la acción de cobro de la deuda tributaria”*, es decir, en un procedimiento penal de estas características, la Administración Tributaria podrá iniciar o continuar con las acciones dirigidas al cobro de la deuda tributaria, siempre y cuando el juez, de oficio o a instancia de parte, no haya acordado la paralización de las

¹⁰¹MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho de Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2016, p.660.

actuaciones de ejecución. Para que el juez pueda suspender dichas actuaciones será necesario que el sujeto hubiere prestado garantía. En el caso de que no pudiera prestarla o sólo pudiera hacerlo en parte, excepcionalmente el juez podrá acordarla con dispensa total o parcial de garantías si aprecia que la ejecución pueda ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación¹⁰².

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre que modifica la LGT va a dar consistencia a la anterior línea argumental cuando, en su exposición de motivos, dispone que *“La regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal es este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede judicial”*. Además, dicha exposición de motivos advierte que las partidas a deducir o a compensar en base o en cuota a favor del obligado tributario *“se imputarán a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas”*, esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito y se deberá practicar en los términos que se determinen reglamentariamente, como así dispone el art. 253.3 de la LGT¹⁰³.

Recordemos que se le otorgará al obligado tributario o al autor del delito un plazo de dos meses desde la citación judicial como imputado para que satisfaga la deuda tributaria. Si dicho sujeto procediera de tal modo, el órgano judicial podrá imponerle la pena inferior en uno o dos grados.

¿Cómo afectará el fallo judicial a la actuación de la Administración? Si la sentencia no aprecia la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hayan considerado probados. En cambio, si la sentencia es condenatoria la Administración Tributaria no podrá imponer sanción al obligado tributario por los mismos hechos, así se dispone en el art. 250.2 de la LGT.

¹⁰²MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho de Financiero y Tributario*, op. cit., p. 660.

¹⁰³ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “Delitos contra la Hacienda Pública”, op. cit., pp. 503-505.

Según el art. 257 de la LGT, la liquidación practicada por la Administración, en aquellos elementos que se encuentren vinculados al delito contra la Hacienda Pública, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación. Si la sentencia estableciera una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación practicada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan. Si la cuota liquidada en vía administrativa difiriera de la establecida en la sentencia, la liquidación habrá de modificarse por la Administración Tributaria y se le dará traslado al tribunal competente para su ejecución. Modificación que no afectará a las actuaciones recaudatorias efectuadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal. En el caso de que la cuantía defraudada establecida en la sentencia fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Esta normativa también será de aplicación cuando la sentencia penal no aprecie la existencia de delito porque no existe obligación tributaria, anulándose en tal caso la liquidación realizada por la Administración. Si la inexistencia de delito apreciada en la sentencia fuese por motivo distinto a los anteriores se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al presunto delito, pero teniendo en cuenta los hechos considerados probados por el juez. Esta nueva liquidación deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo establecido en el art. 150.1 LGT o en seis meses, si este último fuera superior (se computará desde el momento de la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones). La nueva liquidación conllevará intereses de demora desde el momento, y en la forma, en que hubiera correspondido a la liquidación anulada hasta el momento en que se hubiera practicado la nueva. Además, esta nueva liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria.

En definitiva, los hechos probados en sentencia y los declarados inexistentes condicionan la posterior actuación administrativa, tanto en el ámbito sancionador como en el procedimiento de liquidación.

11. CONCLUSIONES

-Si, como establece la Constitución Española, todos debemos contribuir al sostenimiento del gasto público mediante un sistema tributario justo con el fin de que ese gasto público sirva para el desarrollo y cumplimiento de las condiciones y necesidades de vida de la persona (definiendo, esto último, el bien jurídico protegido del delito de defraudación tributaria). El obligado tributario que defraude estaría vulnerando este principio y, a su vez, lesionando un bien jurídico protegido. Es por ello por lo que el Derecho Penal regula el delito de defraudación tributaria.

-Del art. 305 se observa que el verbo nuclear de la conducta típica es defraudar. Verbo que lleva unido un comportamiento doloso y, además, un resultado dañoso para la Hacienda Pública. Dicha conducta típica puede llevarse a cabo por acción u omisión. También el mismo artículo especifica que tres conductas concretas son punibles respecto al delito de defraudación tributaria.

-El delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, por lo que la consumación va a suponer la ejecución mediante hechos exteriores de todos los actos necesarios para la producción del delito, generando el resultado requerido por el tipo. Así pues, el delito de defraudación tributaria se va a consumir en el mismo momento en que se produce el perjuicio a la Hacienda Pública, entendiéndose por este el momento en que se acaba el plazo establecido en la ley para realizar el ingreso de la obligación tributaria. Este plazo va a variar dependiendo de si estamos ante una deuda resultante de una autoliquidación, o si estamos ante una deuda liquidada por la Administración.

-El art. 305 del CP va a tener carácter de norma penal en blanco. Va a ser necesario que nos remitamos a las leyes fiscales para poder determinar la cuantía de lo defraudado y encontrar el complemento necesario para considerar realizado el supuesto de hecho tipificado en dicho art.

-El delito de defraudación tributaria es un delito de infracción de un deber que es impuesto previamente, en este caso, por la LGT. Por tanto, sólo pueden ser imputados como autores directos del delito de defraudación tributaria quienes tengan la condición de obligados tributarios.

-El art. 305 establece la cuantía de 120.000 €. Cuantía que actuará como elemento del tipo de defraudación tributaria. Así, sólo será constitutivo de delito aquella

actuación cuya cantidad defraudada iguale o sobrepase dicha cantidad, siempre y cuando además se den el resto de elementos del tipo.

-Para el delito de defraudación tributaria el CP prevé, para su tipo básico, la pena de prisión de tres a un año o multa del tanto al triplo de la cuantía defraudada, además de la pérdida de ciertos derechos. El obligado tributario podrá evitar esta pena si regulariza su situación antes de que se inicie ningún procedimiento al respecto contra él. Una vez iniciado el procedimiento, si el obligado tributario procede al pago de la deuda tributaria en el plazo de dos meses desde que recibe la citación judicial de imputación del presunto delito, podrá obtener una reducción de la pena en uno o dos grados. El art. 305 bis regula los subtipos agravados del delito de defraudación tributaria, a los cuales también se les podrá aplicar las atenuaciones o eximentes previstas en el CP.

-La responsabilidad civil por delito de defraudación tributaria comprenderá el importe de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. La Hacienda Pública en el proceso penal sigue manteniendo sus facultades de autotutela.

-Respecto a la prescripción va a haber discrepancias entre la prescripción penal y la prescripción administrativa, es más, van a tener incidencia la una en la otra. "*La regularización del quinto año*" El quinto año va a ser aquél que, aunque la deuda tributaria haya prescrito, permanece viva todavía la acción penal para perseguir el delito (no podemos olvidar que el plazo de prescripción en materia tributaria es de cuatro años frente a los cinco de la prescripción en el ámbito penal). La regularización del quinto año permite al contribuyente eludir el delito de defraudación tributaria, que en otro caso se aplicaría.

-Ante un delito de defraudación tributaria se establece un sistema de paralelismo procedimental en el que conviven el procedimiento de liquidación y el proceso penal en relación con unos mismos hechos delictivos; a la vez que se mantiene la prevalencia de la sentencia penal sobre el acto de liquidación. Pero este doble paralelismo sólo se va a dar cuando en el procedimiento de inspección la Administración Tributaria aprecie indicios de delito, siempre que a su vez se de alguna de las circunstancias descritas en el art. 251 de la LGT. En contraposición, si la Administración Tributaria considera que no concurre ninguno de los supuestos descritos debe dictar acto de liquidación y remitir el tanto de culpa al Juez penal: a partir de ese momento se produce

un paralelismo procedimental entre el procedimiento de recaudación tributaria y el proceso penal, que desembocará en la posterior modificación del acto de liquidación se su contenido es diferente al de la sentencia penal.

BIBLIOGRAFÍA

ABEL SOUTO, M., “Las leyes penales en blanco”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 68, 2005.

BAZA DE LAFUENTE, M^a L., *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2005, (disponible en ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/bual-ebooks/detail.action?docID=3160080>).

CHOCLÁN MONTALVO, J. A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2016 (disponible en La ley 7746/2016. <https://laleydigital--laley--es.ual.debiblio.com>).

COLINA RAMÍREZ, E., *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico- dogmático del artículo 305 CP*, Ed. Bosch Editor, Barcelona, 2010, (disponible en Vlex <https://2019.vlex.com/#vid/332028102>).

DE CUERDA MARTÍN, M. y DEMETRIO CRESPO, E., “Aspectos generales del delito de defraudación a la Hacienda Pública”. *Gabilex “Revista del Gabinete Jurídico de Castilla- La Mancha”*, núm. 9, 2017.

DEL POZO, J., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la ley general tributaria” en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*. Sexta mesa redonda, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, (disponible en Vlex. <https://2019.vlex.com/#WW/vid/227359477>).

FITOR MIRÓ, J. C., *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, Ed. Tirant lo Blanch, Barcelona, 2018.

GARCÍA NOVOA, C., “El Delito Fiscal. Aspectos Jurídico- Tributarios”. *Dereito.”Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela”*, Vol. 12, núm. 2, 2003.

GARCÍA TIZÓN, A., “El bien jurídico protegido en los delitos contra la hacienda pública” en BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*, Sexta mesa redonda, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, (disponible en Vlex, <https://2019.vlex.com/#WW/vid/227354201>).

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^a. L., “La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública: ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?”, *Crónica tributaria: Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 167, 2018, pp. 91-134.

LINARES, M^a.B., *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, Tesis Doctoral Inédita, Universidad de Sevilla, 2017, (disponible en <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/66862>).

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho de Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2016.

MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.

PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

SÁNCHEZ- OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *La exención de la responsabilidad penal por regulación tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002.

SAN DÍAZ-PALACIOS, J.A., “Delitos contra la Hacienda Pública”, en COLLADO YURRITA, M.A. y LUCHENA MOZO, G. M^a (dirs.), *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Atelier, Barcelona, 2015.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2018, (disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6494521>).

TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002.

