

Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano



PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

FACULTAD DE DERECHO

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN: FISCALIDAD Y DERECHO

DEPARTAMENTO: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**TÍTULO DE LA TESIS: DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA AL DELITO FISCAL:
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y PROPUESTAS DE MEJORA**

DIRECTOR DE LA TESIS: PROF. DR. D. MANUEL GUERRA REGUERA

DOCTORANDO: ALBERTO PIZARRO ARELLANO

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



ÍNDICE

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN: EL DERECHO PENAL ECONÓMICO Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

1. El Derecho penal económico.
2. El Derecho penal tributario.
3. El delito fiscal como ley penal en blanco.
4. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 2. LA AUTOTUTELA, LOS LÍMITES AL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL DERECHO PENAL.

1. La Constitución Española. El poder punitivo del Estado.
2. Los principios constitucionales de legalidad y tipicidad sancionadora.
- 3- Principio de proporcionalidad.
4. La retroactividad y el principio de seguridad jurídica.
5. El principio de non bis in idem.
6. El derecho a no autoincriminarse y el principio de presunción de inocencia.
7. El principio de lesividad y el bien jurídico protegido.
8. El principio de responsabilidad.
9. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 3. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL TIPO PENAL



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
1. Evolución histórica.
 2. Tesis que consideran que el bien jurídico protegido es la fe pública.
 3. Tesis que considera el deber de lealtad o infracción del deber como bien jurídico protegido.
 4. Tesis funcionales.
 5. Tesis patrimoniales.
 6. Planteamientos eclécticos.
 7. Los distintos niveles de Hacienda Pública protegidos. El sujeto pasivo del delito.
 8. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 4. LA CONDUCTA TÍPICA

1. La conducta típica. Características del delito contra la Hacienda Pública según la estructura del tipo.
2. Las conductas tipificadas y la consumación del delito.
3. Formas imperfectas de ejecución.
4. Delito continuado en el fraude fiscal.
5. Tipos agravados.
6. Atenuantes.
7. Eximentes. La extinción de la responsabilidad criminal.
8. El error de tipo y el error de prohibición.
9. La ignorancia deliberada.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

10. Ocultación, medios fraudulentos y acción típica.

11. Simulación, fraude de ley, y delito fiscal. Análisis tras la STC 120/2005.

12. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 5. ELEMENTO INTENCIONAL Y TIPO SUBJETIVO

1. El dolo y el dolo eventual.

2. Dolo sin llegar al límite del injusto.

3. La posibilidad del dolo eventual.

4. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 6. EL SUJETO ACTIVO DEL DELITO: AUTORÍA Y OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN

1. El sujeto activo, el obligado tributario y los sucesores.

2. Formas de participación en el delito. La participación del extraños: autoría, participación, cooperación, inductor.

3. El asesor fiscal como partícipe o como sujeto activo del delito.

4. La responsabilidad penal de los representantes de las personas jurídicas.

5. La responsabilidad de las personas jurídicas.

6. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 7. CUANTÍA DEFRAUDADA Y PERIODO EVALUABLE

1. La LGT: el cálculo del importe de una sanción tributaria pecuniaria.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
2. Límite de la cuota defraudada: 120.000 euros y 600.000 euros.
 3. Período evaluable.
 4. Infracción administrativa aunque se superen los límites.
 5. Naturaleza y conceptos que integran la cuota defraudada.
 6. Órgano que determina la cuota defraudada.
 7. Regla para el cálculo en tributos periódicos y de devengo instantáneo. Excepciones a la regla general en caso de organización criminal o actividad económica ficticia.
 8. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 8. PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL Y LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL MISMO.

1. La diferencia de plazos entre la normativa tributaria y la penal.
2. El comienzo del plazo de prescripción. Interrupción de la prescripción.
3. Efectos de las dilaciones indebidas en el proceso.
4. La cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito contra la hacienda pública y la prescripción de la deuda tributaria.
5. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 9. EL PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITO FISCAL

1. La relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

2. Significado de pasar el tanto de culpa. El deber de denuncia por la Administración Tributaria.

3. Distinción entre liquidaciones tributarias: la vinculada y la no vinculada al delito fiscal.

4. La acción de cobro ante la existencia de un presunto delito fiscal.

5. Cálculo en sede de jurisdicción penal de la cuota defraudada. Escenarios.

6. Investigación del delito fiscal y medidas limitativas de los derechos fundamentales.

7. La prueba en el proceso penal.

8. Estimación indirecta como prueba de los hechos y artículo 24.2 de la CE.

9. LECrim. Órgano judicial competente para resolver.

10. Motivación de las sentencias condenatorias y absolutorias.

11. Funcionarios de la Agencia Tributaria de la Unidad de Apoyo a la Fiscalía anticorrupción.

12. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 10. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE LOS QUE SE PUEDEN EXTRAER INDICIOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1. Introducción

2. Verificación de datos

3. Comprobación de valores.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
4. Comprobación limitada.
 5. Procedimiento inspector.
 6. Procedimiento de apremio: alzamiento de bienes.
 7. Procedimiento de adición en ISD.
 8. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 11. ANÁLISIS PORMENORIZADO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS QUE PUEDEN ORIGINAR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1. De la infracción tributaria al delito fiscal: delimitación entre el injusto penal y el ilícito administrativo.
2. Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.
3. Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.
4. Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.
5. Artículo 194. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.
6. Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.
7. Artículo 196. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

8. Artículo 197. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

9. Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

10. Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

11. Artículo 200. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

12. Artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

13. Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

14. Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

15. Artículo 204. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.

16. Artículo 205. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

17. Artículo 206. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

18. Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

19. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 12. RELACIONES ENTRE EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y OTROS DELITOS.

- 1. Delito fiscal y blanqueo de capitales.**
- 2. Delito fiscal y alzamiento de bienes.**
- 3. Estafa y apropiación indebida.**
- 4. El fraude en el comercio electrónico.**
- 5. La problemática de las criptomonedas. La BIT COIN.**
- 6. El fraude en las subvenciones y contratos del sector público.**
- 7. Los precios de transferencia en operaciones vinculadas.**
- 8. Conclusiones parciales.**

CAPÍTULO 13. EL DELITO FISCAL EN LOS PRINCIPALES TRIBUTOS.

- 1. Los cambios de residencia ficticios. Especial referencia al IRPF, IP e ISD.**
- 2. El fraude en IVA. La falsedad documental y el fraude carrusel.**
 - 2.1 La falsedad documental.**
 - 2.2 El fraude carrusel.**
- 3. El Impuesto sobre Sociedades. El delito contable como preparatorio del delito fiscal.**



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

5. Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte.

6. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

7. Los Tributos sobre el Juego.

8. Conclusiones parciales.

CAPÍTULO 14. LA COMPETENCIA FISCAL DESLEAL.

1. El dumping fiscal internacional. La deslocalización de las empresas y los paraísos fiscales.

1.1. El dumping fiscal internacional. La deslocalización de las empresas.

1.2. Los paraísos fiscales.

2. El dumping fiscal entre Comunidades Autónomas. ¿Fomenta el fraude la cesión de las competencias normativas a las CCAA?

CAPÍTULO 15. CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTAS DE MEJORA.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AJD: Actos Jurídicos Documentados.

AN: Audiencia Nacional.

AP: Audiencia Provincial.

BCE: Banco Central Europeo.

BEPS: Siglas en inglés del informe de la 5 de octubre la OCDE e para combatir la Erosión de la Base Imponible y Transferencia de Utilidades.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española de 1978.

CP: Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

ICIO: Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras.

IEDMT: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IRNR: Impuesto sobre las Rentas de No Residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

LCSP: Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

LECrIm: Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LOPJ: Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

OS: Operaciones Societarias.

PGC: Plan General de Contabilidad.

RGAT: 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio

RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

RGRST: Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

RRVA: Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TIC: Tecnologías de la Información y la Comunicación.

TC: Tribunal Constitucional.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

TS: Tribunal Supremo.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

UNODC: Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Resumen

El título XIV del libro II del Código Penal denominado “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” está conformado por varios delitos:

- Delitos de defraudación tributaria (artículo 305 y 305bis).
- Delito contra la defraudación a las Comunidades o sus presupuestos (artículos 305.3, 306 y 309).
- Delitos contra la Seguridad Social (artículo 307 y 307bis).
- Delito de fraude de subvenciones (artículo 308).
- Delito contable (artículo 310).
- Delitos cometidos por las personas jurídicas (artículo 310 bis).

En nuestro trabajo nos centraremos en los delitos de defraudación tipificados en los artículos 305, 305bis, 310 y 310 bis del Código Penal.

En el fraude tributario se protege los intereses económicos de los diferentes niveles de Hacienda Pública (Unión Europea, Estado, Comunidades autónomas y Corporaciones Locales). Se incurre en delito por defraudar a la Hacienda pública tanto por conductas activas como omisivas. El límite objetivo para que sea considerado delito es que la defraudación supere los 120.000 euros tal y como indica el artículo 305 del Código Penal, mientras que el límite subjetivo consiste en que exista un ánimo de engañar, es decir, que exista dolo. Asimismo, se exige de responsabilidad criminal a los obligados tributarios que regularicen voluntariamente antes de que la Administración tributaria competente les haya notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su fraude, o antes de que las autoridades competentes interpongan denuncia o querrela por la defraudación perpetrada. De igual modo, el Código Penal rebaja las penas en uno o dos grados si antes de que se cumplan 2 meses desde la citación judicial como imputado, se abone íntegramente la deuda tributaria y se reconozcan judicialmente los hechos.

Nuestra investigación tiene por objeto analizar el delito de defraudación contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal haciendo especial hincapié en las últimas reformas operadas en el Código Penal y en la Ley General Tributaria, así como un análisis exhaustivo de la doctrina científica y jurisprudencia existente hasta la fecha. Asimismo, analizaremos que infracciones tributarias pueden originar delito fiscal y propondremos mejoras en aras de una menor defraudación tributaria.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Palabras clave:

Delito fiscal. Fraude tributario. Hacienda Pública. Derecho Penal Tributario. Infracciones tributarias.

Abstract

Title XIV of book II of the Criminal Code called "Offenses against Public Finance and against Social Security" is made up of several crimes:

- Offenses of tax fraud (article 305 and 305bis).
- Accounting offense (article 310).
- Crimes against Social Security (article 307 and 307bis).
- Crime against defrauding the Communities or their budgets (articles 305.3, 306 and 309).
- Crime of subsidy fraud (article 308)

In our work we will focus on the offenses of fraud defined in articles 305 and 305bis of the Criminal Code.

Tax fraud protects the economic interests of the different levels of Public Finance (European Union, State, Autonomous Communities and Local Corporations). An offense is committed for defrauding the public treasury for both active and omissionate behavior. The objective limit to be considered a crime is that the fraud exceeds 120,000 euros as indicated in Article 305 of the Criminal Code, and also that there is a spirit of cheating, that is, that there is fraud. Likewise, the taxpayers who voluntarily regularize before the competent Tax Administration has notified them of the initiation of the verification and investigation of their fraud, or before the competent authorities file a complaint or complaint by the Perpetrated fraud. Similarly, the Penal Code reduces penalties in one or two degrees if, before 2 months have elapsed since the judicial summons as charged, the tax debt is paid in full and the facts are judicially recognized.

Our research aims to analyze the crime of fraud against the Public Treasury of Article 305 of the Criminal Code with special emphasis on the latest reforms in the Criminal Code and the General Tax Law, as well as an exhaustive analysis of the scientific doctrine and jurisprudence existing to date.





CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN: EL DERECHO PENAL ECONÓMICO Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

1. El Derecho penal económico.

El delito contra la Hacienda Pública es un delito económico pluriofensivo, cuyo bien jurídico protegido puede ir desde los intereses económicos de la misma, a las funciones encargadas a ésta como pueden ser el orden socioeconómico, la redistribución de la renta y la riqueza, el crecimiento económico, etc.

Según Richard Musgrave¹ tres son las funciones de la Hacienda Pública:

- La asignación óptima de los recursos.
- La distribución equitativa de la renta.
- El crecimiento económico estable.

Como es bien sabido, una vez que se da el hecho imponible, es decir, el presupuesto de hecho que fija la ley del tributo en cuestión para que se origine el nacimiento de la obligación tributaria principal, el sujeto pasivo tiene obligación de cumplir con el pago de la cuota tributaria (salvo supuestos de exención).

Nuestro ordenamiento jurídico, protege al crédito tributario mediante la imposición de sanciones administrativas (tributarias), y, para los casos de mayor gravedad, penales. Es decir, algunos incumplimientos tributarios pueden ser constitutivos de delitos y no de simples infracciones, encargándose la jurisdicción penal de la instrucción y, en su caso, condena.

En nuestra opinión los delitos socioeconómicos no son sólo los que establece nuestro CP en su Título XIII denominado «*Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico*», sino que a éstos habría que añadirles los delitos del Título XIIIbis (financiación ilegal de los partidos políticos) y del título XIV (delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social). Por tanto, consideramos que el Derecho penal económico está formado por los siguientes delitos:

- Hurto.
- Robo.

¹Musgrave, Richard, A.: *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar, Madrid, 1968. Traducción de José M^a Lozano Irueste y prólogo de E. Fuentes Quintana. *Public Finance Theory*, McGraw-Hill, Nueva York, 1959.



-
- Extorsión.
 - Robo y hurto de uso de vehículos.
 - Usurpación.
 - Estafa.
 - Administración desleal.
 - Apropiación indebida.
 - Defraudaciones de fluido eléctrico y análogas.
 - Frustración de la ejecución.
 - Insolvencia punible.
 - Alteración de precios en concursos y subastas públicas.
 - Daños no comprendidos en los anteriores.
 - Delitos relativos a la propiedad intelectual.
 - Delitos relativos a la propiedad industrial.
 - Delitos relativos al mercado y a los consumidores.
 - Corrupción en los negocios.
 - Sustracción de cosa propia a su utilidad social o cultural.
 - Delitos societarios.
 - Receptación y blanqueo de capitales.
 - Financiación ilegal de partidos políticos.
 - Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Por otra parte, la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el CP (2010 y 2015), han supuesto un gran impulso al derecho penal económico.

Así las cosas, el delito fiscal forma parte del denominado Derecho penal económico, que podemos definir como la unión de los diversos delitos que aparecen en el CP que protegen el orden socioeconómico de un Estado.²

²Para Ignacio Francisco Benitez Ortúzar «En cuanto al concepto y contenido del Derecho penal económico, debe partirse de que el mismo cohabita con el Derecho administrativo económico sancionador, por lo que el legislador debe ser escrupuloso en la definición de la infracción administrativa y la infracción penal. Se ha planteado la necesidad de elaborar una nueva dogmática penal para el Derecho penal económico diferente a la consolidada en los dos últimos siglos para el Derecho penal clásico, protector de bienes jurídicos individuales (salud, vida, integridad, patrimonio...). No obstante, lo que debe hacerse es adaptar la dogmática penal garantista a los problemas que plantea el Derecho penal económico, cuyas principales características se basan en la tutela de bienes jurídicos supraindividuales, la necesidad de acudir a la norma penal en blanco, la conformación de tipos penales especiales y la previsión de normas de imputación a la persona jurídica.». Sistema de derecho penal: parte especial: 2ª edición, revisada y puesta al día





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En palabras de Choclán Montalvo³ «El denominado Derecho económico constituye una nueva categoría sistemática que conduce a una reelaboración de las distintas ramas del ordenamiento jurídico en torno a ella. Así, las disciplinas mercantil, penal, administrativa, se convierten en especialidades de una materia más amplia que tienen como denominador común la referencia al orden socioeconómico.»

El Derecho penal sancionador no sólo afecta a España, dado que la globalización trae consigo nuevas formas de defraudar que supera barreras transnacionalmente.⁴

Dentro del Derecho penal económico, compartimos la idea de Bajo Fernández en el sentido de que los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social son, a pesar de otros muchos delitos en este ámbito, el eje sobre el que gravita el Derecho penal económico.⁵

Por último citaremos la opinión de Novoa Monreal⁶ cuando afirma que «El Derecho económico es aquella rama del Derecho que reúne y sistematiza un conjunto de reglas jurídicas de interés público, destinadas a proteger y mantener una cierta ordenación y organización de la economía nacional con miras al bienestar de toda la colectividad.»

Ahora bien, la defensa constitucional de los bienes jurídicos protegidos en el Derecho penal económico mediante el uso del CP no puede ser indiscriminada, ya que sería poco funcional y obturaría a los jueces y tribunales. Se debe encontrar un equilibrio entre un exceso punitivo del Estado y la inhibición penal en los casos de menor gravedad de los cuales ya se encarga el derecho tributario sancionador.⁷

2. El Derecho penal tributario.

conforme a las leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015. Lorenzo Morillas Cueva (dir.), 2015, ISBN 978-84-9085-707-6, págs. 395-410.

³Choclán Montalvo J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.

⁴Para Rebeca Elizabeth Contreras López «El derecho penal económico representa un área novedosa de indagación, ya que aunque comparte los elementos sustanciales del derecho penal, así como sus principios fundamentales, constituye un ámbito de discusión diferente, dada la diversidad de figuras que introduce a la dogmática penal. En este ensayo se alude fundamentalmente a la tutela penal de bienes colectivos en un derecho penal económico, que sienta sus bases en el contexto global...». «El Derecho Penal Económico y la tutela de bienes colectivos». *Centro de Estudios sobre Derecho, Globalización y Seguridad de la Universidad Veracruzana*.

⁵Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid 2000, página 13.

⁶Novoa Monreal, E.: «Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico». *ADPCP* n.º 1-1982, p.74.

⁷Varios Autores: «Nuevas tendencias en Derecho Penal económico: seminario internacional de Derecho Penal» (Jerez, 24, 25 y 26 de septiembre de 2007), *Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz*, 2008.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El CP alberga en su Título XIV (artículos 305 a 310 bis) los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, tipificando como tales los comportamientos que el legislador ha considerado de especial trascendencia, tanto si se refieran a la falta de pago de un tributo, como es el caso del delito fiscal, como las que produzcan un gasto público falseando las condiciones prevenidas en la ley.

Los delitos que concretamente se encuadran en dicho Título son los siguientes:

- Delito de defraudación tributaria.
- Delito contable.
- Delitos de defraudación contra la Hacienda de la Unión Europea.
- Delito de defraudación a la Seguridad Social.
- Delito de obtención indebida de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas.

Dicho de otra manera, la regulación en dos ramas de nuestro ordenamiento jurídico, hacen que el delito fiscal tenga un carácter multidisciplinar “a caballo” entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, puesto que las conductas de los obligados tributarios pueden lesionar a la Hacienda Pública, y dependiendo de la gravedad y la culpabilidad, ser una mera sanción administrativa, o un ilícito penal.⁸⁹

Es decir, el denominado Derecho penal Tributario es la rama del derecho penal que determina las penas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando estas revistan de especial gravedad y un *animus decipiendi* por parte del obligado tributario que comete la defraudación. A diferencia del delito fiscal, cuando una conducta antijurídica no tenga una gravedad digna de protección por el CP, tendrá el alcance de simple sanción administrativa.

Item más, de acuerdo con el principio de fragmentariedad, el Derecho Penal Tributario no ambiciona alcanzar a todas las conductas antijurídicas, sino sólo a aquellas que constituyen ataques inadmisibles contra el bien

⁸ Ruíz Rescalvo, M.P. sobre esta disciplina señala que «en el Derecho Tributario, al igual que en cualquier otra rama jurídica, se deben contemplar las posibles infracciones de sus preceptos. Sin embargo, el ilícito tributario en su conjunto no tendría, en principio, un lugar adecuado ni dentro del Derecho Penal común ni dentro del Derecho Tributario, sino que (sic.) dentro del Derecho Penal Tributario.» *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Editorial Dykinson. 2004. ISBN: 9788497724050.

⁹ Bajo Fernández, M. en su publicación opina que hoy en día los dos sectores donde más colisionan el Derecho penal económico y el Derecho administrativo sancionador, son el orden público y el orden económico. Bajo Fernández, M.: *Derecho penal económico*. 2008. Editorial Universitaria Ramón Areces. ISBN: 9788480049610





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

jurídico protegido. Es decir, lo que se castiga en esta disciplina son, partes o fragmentos de los comportamientos antijurídicos, debido a que de las restantes partes (que no suponen suficiente ataque al bien jurídico protegido) ya se encarga el derecho sancionador tributario.

Y como veremos más adelante, lo que separa ambos ilícitos es que se dé conjuntamente un límite objetivo de 120.000 euros, y uno subjetivo como es que la conducta que tenga ánimo de defraudar, para que se considere que se está atacando al bien jurídico protegido por la norma penal y, por tanto, la infracción administrativa se convierta en un delito por defraudación fiscal.

Sobre la diferencia entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, se pronuncia la STS 2069/2002, de 5 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2003/546):

*«Las previsiones del artículo 31 de la Constitución, se desarrollan en la legislación tributaria. El artículo 4 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490; NDL 15243) (LGT), dispone que «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». Esta legislación establece las particularidades concretas del régimen de contribución mediante el pago de tributos, regulando cada uno de ellos en sus diferentes aspectos, y señalando en cada caso las obligaciones impuestas al contribuyente, así como la forma y momento en que deben cumplirlas. **El incumplimiento de algunas de estas obligaciones, entre ellas las consistentes en el pago del tributo, es calificado como constitutivo de infracciones tributarias, cuya regulación pertenece al ámbito del derecho administrativo fiscal, en el que se determinan las diferentes infracciones, las sanciones, el procedimiento sancionador y otros aspectos, entre ellos, los plazos de prescripción. (...) Asimismo, determinadas infracciones, en atención a su gravedad, superan la calificación de infracción administrativa y son consideradas delictivas.»***

Compartimos la opinión de Choclán Montalvo¹⁰, quién considera que en estos ámbitos el Derecho Penal tiene una labor secundaria respecto al Derecho Tributario a pesar de que ambas disciplinan se complementen en la protección de la Hacienda Pública. Esto es debido a que estamos ante una "ley penal en blanco", debiendo acudir a la legislación tributaria para conocer conceptos como cuota o deuda tributaria.

¹⁰Choclán Montalvo J.A: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.



Por último, y como veremos la LGT acoge principios que inspiran el Derecho Penal en el ámbito tributario, tales como el concurso real de sanciones, que la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria como parte acusadora para no vulnerar el principio de presunción de inocencia, la separación en la imposición de sanciones en dos órganos (el instructor y el competente para imponer la sanción) etc.

3. El delito fiscal como ley penal en blanco.

El delito por defraudación fiscal constituye una ley penal en blanco, es decir, que para completar el ilícito penal se hace necesaria la remisión a otros preceptos de una legislación extrapenal (principalmente la LGT y el RGRST). Así, el CP hace referencia a la LGT y viceversa para completar la regulación del delito.¹¹

Sin embargo, la jurisprudencia ha ido variando su opinión acerca de si el delito fiscal se trata o no de una ley penal en blanco. La STS -2.ª- de 27 diciembre 1990 (Sala de lo Penal, recurso núm. 2458/1989), en el denominado caso "Lola Flores", señalaba que:

«(...) En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada.

Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el Ordenamiento Jurídico (...).»

*Esto no obstante, advertíamos que **este pronunciamiento no desvirtuaba el no carácter de norma penal en blanco del delito fiscal por cuanto se remite a criterios jurídico-penales** añadiendo esta última sentencia que **«(...) no es aceptable que por una razón de técnica fiscal, que en este caso sería un simple formulismo (...) se alcance una decisión absolutoria que chocaría abierta y frontalmente con el principio de igualdad.»***

¹¹La vulneración del ordenamiento jurídico conlleva la reacción del mismo tendente a su reparación y salvaguarda. En términos generales, esta respuesta del ordenamiento jurídico puede pretender la reparación de las consecuencias que tal vulneración ha producido; estaríamos ante los llamados ilícitos civiles, cuya consecuencia sería el pago de los intereses de demora y del recargo ejecutivo o el de apremio. O puede buscarse el castigo del sujeto infractor, tratando de ir más allá de la mera reparación del daño; estaríamos frente a los ilícitos penales, cuya consecuencia serán las sanciones administrativas y las penas. Menéndez Moreno, A: *Derecho financiero y tributario. Lecciones de cátedra*. Civitas. 2018. ISBN: 9788491977445.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Al hilo de la sentencia anterior, parece muy desacertado, no ya el simple hecho de que no considere al delito fiscal como ley penal en blanco, sino el llamar "simple formulismo" a una materia tan técnica como el Derecho Tributario.

Sin embargo, el TS, de la Sala 2ª, de lo Penal, en Sentencia núm. 13/2006 de 20 enero de 2006 (RJ 2006/604) el citado Tribunal corrige su postura y afirma que:

«(...) debemos partir de la naturaleza del delito fiscal. En este sentido, el art. 349 CP. 1973, lo mismo que el vigente art. 305 CP, es una ley penal en blanco, que requiere ser complementada con la ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho, en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva del delito. Este deber está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente.»¹²

Y por último, la STS 499/2016, de 9 de junio, (Sala de lo Penal, Sección 1ª, RJ 2016/2164), alude a que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, aparte de ser una ley penal en blanco, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Literalmente afirma que:

«1. La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el art. 31 de la Constitución (LA LEY 2500/1978). De otro lado, es un precepto penal en blanco (STS n.º 832/2013, de 24 de octubre (LA LEY 194800/2013)) en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con

¹²Asimismo, en la STS 160/2009 de 12 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2009/2817), se señala que «En el caso del delito fiscal, es preciso comprobar que el representante del sujeto tributariamente obligado ha infringido la ley fiscal que completa el tipo penal en blanco del art. 349 CP 1973 ó del art. 305 del Código vigente. (...) La aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad».





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponderables ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente (STS n.º 13/2006, de 20 de enero (LA LEY 10923/2006)).»

Como vemos, el TS varió con acierto su postura ante del delito contra la Hacienda Pública, dado que basta una simple lectura del artículo 305 CP para entender que hay que acudir a la LGT para ver el *animus decipiendi* con términos como “ocultación” o “medios fraudulentos” que sólo se definen en dicha norma, por no hablar de conceptos tales como cuota o deuda tributaria.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 127/1990 de 5 de julio de 1990 (BOE núm. 181, de 30 de julio de 1990, ECLI:ES:TC:1990:127), da una definición de norma penal en blanco al decir que son **«normas penales incompletas en las que la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentre agotadoramente prevista en ellas, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta, siempre que se den los siguientes requisitos: que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada STC 122/1987, se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada.»**

Vistas las sentencias anteriores, para que se considere una ley penal en blanco deben concurrir las siguientes consecuencias:

- Ser normas penales incompletas en las que la conducta no se encuentre totalmente prevista en ellas, por lo que debe completarse acudiendo a otra norma distinta. Verbigracia ocultación y medios fraudulentos se regulan en la LGT y se complementan con lo que dispone el RGRST.
- Que exista un reenvío expreso de una norma a otra justificado *por mor* del bien jurídico protegido por la norma penal. Es decir, el reenvío en ningún caso puede ser tácito.
- La ley (penal) debe señalar la pena con la suficiente concreción en la conducta calificada de delictiva, la cuál será complementada con la ley a la que la norma penal se remite. Dicho de otra forma, la pena la tiene que fijar el CP, aunque para conocer algunos conceptos haya que acudir a la normativa tributaria.

4. Conclusiones parciales.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Hoy en día, el delito contra la Hacienda Pública está regulado, como ya hemos expuesto, en dos normas fundamentalmente: CP y LGT. Si bien la pena la fija el CP, para completar la conducta y otros conceptos hay que acudir a la LGT. En nuestra opinión y como mejora en la técnica normativa, no basta una simple remisión expresa a la LGT, sino que sería conveniente que el CP manifestara de forma expresa que (verbigracia) “se considerará que existe ánimo de defraudar cuando se de ocultación o cuando se empleen medios fraudulentos”. Es decir, que aunque el precepto penal no defina estas conductas, sí deje claros los comportamientos subjetivos de la LGT que considera punibles, en aras de una mayor seguridad jurídica y aplicación de la norma por el juez o tribunal que conozca el proceso penal, puesto que nos enfrentamos ante, posiblemente, las dos ramas del Derecho más técnicas (penal y tributario) dentro del Ordenamiento Jurídico Español.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



CAPÍTULO 2. LA AUTOTUTELA, LOS LÍMITES AL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL DERECHO PENAL.

1. La Constitución Española. El poder punitivo del Estado.

Según Cano Mata¹³ «Cuando el Profesor Lorenzo MARTÍN-RETORTILLO estudió —hace ya unos años— las sanciones de orden público, constataba cómo la Administración, que resignó en los Tribunales muchas de sus potestades represivas, conservó en sus manos un evidente poder penal residual, al margen de teorías sobre división o separación de poderes y funciones.»

Por su parte, el artículo 25 de la CE indica que Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad. Esto quiere decir, de forma implícita, que corresponde en exclusiva al juez o tribunal de la jurisdicción penal las penas privativas de la libertad.¹⁴

Sobre la acogida de los principios del derecho penal en el administrativo sancionador, y en relación con el precitado artículo 25 de la CE, la Sentencia 18/1981 de 8 junio del TC (RTC 1981/18) apuntó lo siguiente:

«(...) Ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes) (RJ 1980\3464, RJ 1980\4261 y RJ 1980\4408), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la

¹³Cano, Mata, A.. «Potestad normativa sancionadora de las comunidades autónomas». *Revista de Administración Pública*, núm. 119, CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1989.

¹⁴Para Ferré Olivé «puede afirmarse que el Derecho Penal Tributario conforma una parte específica dentro del orden sancionatorio estatal, ya que las peculiaridades del Derecho Tributario afectan directamente a la configuración técnico-jurídica de las infracciones amenazadas con penas». Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch 2018. ISBN13: 9788490536391



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.»

El TC deja claras las similitudes y diferencias al decir que tanto el derecho administrativo sancionador como el derecho penal son “manifestaciones” del *ius puniendi* del Estado, si bien, el poder ejecutivo no puede imponer sanciones privativas de libertad y el judicial sí. A lo que podemos añadir que tanto en la comisión de una infracción tributaria como como de una infracción penal que origina el delito fiscal, se está atacando al bien jurídico protegido por la norma (LGT o CP), siendo la única diferencia la “violencia” del ataque.

2. Los principios constitucionales de legalidad y tipicidad sancionadora.

El artículo 25.1 de la CE dispone que *«Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.»* La Carta Magna se está refiriendo en este punto al **principio de tipicidad**.

Del mismo modo, referente al principio de tipicidad, el precepto 2.1 del CP señala que *«no será castigado ningún delito con pena que no se halle prevista por ley anterior a su perpetración.»*

Como no podía ser menos, la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, cumple el mandato constitucional¹⁵¹⁶ del artículo 25 y regula en su título IV la potestad sancionadora. Aunque la LGT parte de los principios del derecho administrativo sancionador general (vid. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), incluye en ellos las especialidades en materia tributaria tal y como dispone su artículo 178: *«La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En*

¹⁵El artículo 25 de la CE dispone que *«1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.2. Las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados. El condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma gozará de los derechos fundamentales de este Capítulo, a excepción de los que se vean expresamente limitados por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la ley penitenciaria. En todo caso, tendrá derecho a un trabajo remunerado y a los beneficios correspondientes de la Seguridad Social, así como al acceso a la cultura y al desarrollo integral de su personalidad.3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.»*

¹⁶Según García de Enterría, E. y Fernández, T.R. *«la regulación de las penas y de las sanciones administrativas por el artículo 25 de la Constitución, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo han impuesto la aplicación a la esfera sancionatoria administrativa de los principios generales del Derecho Penal»*. *Curso de Derecho Administrativo II*. Navarra (2008): Aranzadi p. 174.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

particular serán aplicables los principios de **legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad** y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general.»¹⁷

El **principio de tipicidad**¹⁸ supone que sólo constituyen infracciones o delitos las conductas antijurídicas establecidas como tal en una norma con rango de ley. A este respecto el artículo 8.g) de la LGT indica que se regularán es todo caso por ley «el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.».

A mayor abundamiento, para el TC (vid. Sentencia núm. 34/1996 de 11 marzo. RTC 1996/34) esto significa *nullum crimen nulla poena*, es decir, si no está establecido como un ilícito sancionable, no puede haber ningún castigo a una conducta.¹⁹

Para Flavio Gómez²⁰, el significado del principio de tipicidad o de reserva de ley es que el Poder Legislativo es el único que puede decidir lo que resulta punible, estableciendo los preceptos primario (descripción típica) y secundario (sanción penal), tiene como fuente principal de inspiración la doctrina de la separación de los poderes de Montesquieu²¹. Desde entonces, se hizo absolutamente inadmisibles en materia penal, que el Poder Ejecutivo asumiera la tarea de definir delitos y describir penas, puesto era función legítima y exclusiva del Legislador, único representante autorizado por el pueblo para ello. Además se puso fin a la arbitrariedad del Poder Judicial, al estar éste supeditado a la *lex scripta* del Legislativo. En definitiva el poder legislativo establece tanto las infracciones como las sanciones administrativas y penales, el poder ejecutivo aplica las sanciones administrativas, y el poder judicial hace lo mismo con las sanciones penales, estando estos dos últimos poderes, como no podía ser de otra manera, sujetos al principio de legalidad.

¹⁷Los principios de la potestad sancionadora enumerados en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público son los de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad y proporcionalidad.

¹⁸Para la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en Sentencia de 4 de junio de 2015 (RJ 2015/2923), el principio de tipicidad está relacionado con la antijuricidad.

¹⁹Una Comunidad Autónoma, a diferencia de una Corporación Local, dispone de Poder Legislativo, pero sus leyes nunca pueden ser orgánicas. Por lo que pueden establecer infracciones y sanciones administrativas pero no penales como indica la Sentencia núm. 87/1985 de 16 julio (RTC 1985/87): «Las Comunidades autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 CE, básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio (art. 149.1.1)»

²⁰ Flavio Gómez, L.: «El principio de legalidad y sus garantías mínimas: una contribución al estudio de la "lex populi". Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos in memoriam». Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, Ediciones Universidad Salamanca, Cuenca, 2001.

²¹ Montesquieu, *O espírito das leis*, trad. de Pedro Vieira Mota, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992, especialmente «Livro Décimo Primeiro», p. 161 e ss.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Eso sí, en el derecho administrativo sancionador, una norma de carácter reglamentario si puede introducir graduaciones o especificaciones con el límite que establece la ley. Sin embargo en Derecho Penal las penas estarán tipificadas por ley orgánica sin que en ningún caso se admitan graduaciones o especificaciones por una norma reglamentaria. Es decir, nunca podremos regular un delito mediante ley ordinaria, dado que su comisión privará (salvo que la pena quede en suspenso) la libertad del individuo.²² Sobre esto ya tuvo ocasión de pronunciarse el TC en Sentencia núm. 140/1986 de 11 noviembre (RTC 1986/140):

*«Resulta de todo ello el que nuestra Constitución ha implantado, siguiendo la inspiración francesa, la **reserva absoluta de la Ley Orgánica en cuanto se refiere al Derecho penal, a los delitos y a las penas**, sin distinción entre delitos comunes o especiales²³, como muestra clara de la correlación existente entre los derechos fundamentales de la persona y el desarrollo normativo de los mismos, así como de que la legislación penal supone tan importante limitación de tales derechos que ha de guardar los requisitos y formalidades reservados para las Leyes Orgánicas».*

Aparte del derecho sustantivo contenido en el CP, el derecho adjetivo penal contenido en la LECrim, al ser de 1882 (es decir, muy anterior a la CE), no indica en su denominación que es una ley orgánica, pero sus modificaciones deben realizarse por una norma de dicha característica.

Muy relacionado con el principio de tipicidad está también la prohibición de la llamada analogía *in peius*, o dicho de otra manera que no se puede utilizar dicha técnica para “tapar” lagunas jurídicas en este campo. En otras palabras, está prohibida la analogía en las sanciones tributarias y las penas establecidas en el CP.

Por lo tanto, si un supuesto no viene regulado de forma expresa en un precepto legal, no puede sancionarse. Sobre esto y la analogía *in malam partem*, el TC, en Sentencia núm. 52/2003 de 17 marzo. (RTC 2003\52) señala que *«en el momento aplicativo del ejercicio de las potestades sancionadoras por los Poderes Públicos, éstos están sometidos al principio de tipicidad, como garantía material, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a las normas sancionadoras y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía in malam partem, es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan»*²⁴

²²El artículo 81 de la CE establece que *«Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución».*

²³Cabe recordar que los delitos comunes son los que pueden ser cometidos por cualquier persona, mientras que los especiales sólo por personas con alguna determinada característica (ej.: omisión del socorro por un profesional médico).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

A modo de ejemplo, la STC 162/2008, de 15 de diciembre (BOE núm. 8, de 09 de enero de 2009, ECLI:ES:TC:2008:162), proclamó nulo de pleno derecho el artículo 31.3 a) de la Ley 21/1992, por tipificar como infracción administrativa el incumplimiento de «*cualquier otra prescripción reglamentaria*», es decir por dejar expedita la vía a que un reglamento tipificara sanciones.

Por su parte, el **principio de legalidad** supone que los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho. Tanto en el ámbito tributario como en el penal, cualquier ciudadano que incumpla sus deberes fiscales será sancionado. Así, en los casos de mayor gravedad contra el bien jurídico protegido, es decir la Hacienda Pública, la Administración tributaria no será quién imponga la sanción, sino la jurisdicción penal.

Asimismo, el principio de legalidad significa que el juez está vinculado a la ley en su toma de decisiones. Sobre esto, la STC 133/1987 de 21 de julio (BOE núm. 191, de 11 de septiembre de 1987, ECLI:ES:TC:1987:133), expresa que «*el principio de legalidad (..) Significa un rechazo a la analogía como fuente creadora de delitos y penas, e impide, como límite a la actividad judicial, que el Juez se convierta en legislador.*»

Pero, aunque la Administración pública no pueda imponer penas privativas de libertad, como garante del interés general, conserva a su disposición diversos medios para obligar al ciudadano a cumplir con el deber establecido en la Ley. Entre los distintos medios coercitivos de que dispone, y particularmente en el ámbito tributario, las sanciones pueden consistir en multa pecuniaria fija o proporcional, y accesorias tales como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, e incluso la prohibición para contratar con el sector público durante un plazo determinado.²⁵

²⁴ A mayor abundamiento, sobre el principio de tipicidad o reserva de ley, la STC núm. 60/2000 de 2 marzo (RTC 2000/60) expresa lo siguiente:

«*Es doctrina reiterada de este Tribunal (SSTC 42/1987, de 7 de abril [RTC 1987\42], F. 2, y 133/1999, de 15 de julio [RTC 1999\133], F. 2, entre otras) que el art. 25.1 CE reserva a la Ley la tipificación de los elementos esenciales de las infracciones administrativas, y que al Reglamento puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la Ley. Este canon de constitucionalidad ha sido precisado por este Tribunal en numerosas Sentencias. En lo que ahora importa, hemos dicho reiteradamente que, en materia de tipificación de infracciones, el art. 25.1 CE prohíbe la remisión de la Ley al Reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia Ley (entre otras, SSTC 42/1987, F. 2; 305/1993, de 25 de octubre [RTC 1993\305], F. 3; 341/1993, de 18 de noviembre [RTC 1993\341 y RCL 1993\3329], F. 10 b; y 116/1999, de 17 de junio [RTC 1999\116 y RCL 1999\1833], F. 16).*»

²⁵ Para Ferreiro Lapatzta «*Las sanciones pueden ser penales o civiles. Las primeras se establecen para penar una conducta antijurídica. Para intimidar a los posibles infractores y para castigar a los que ya lo sean. Este fin específico implica, como es lógico, un régimen jurídico distinto al del resto de los ingresos públicos y de los institutos que dan lugar a ellos (dominio público, deuda pública, tributos, etc.). Régimen jurídico distinto que forma el objeto de estudio de una*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

A modo de ejemplo, para esclarecer la diferencia entre sanciones tributarias y delito contra la Hacienda Pública, existe una condición *sine qua non* para que se produzca “el salto” del ilícito administrativo al penal: que la cuantía defraudada supere los 120.000 euros (presupuesto objetivo) y que la conducta sea dolosa (presupuesto subjetivo). Por tanto, si dos sujetos con un *animus defraudandi* realizan el mismo negocio jurídico, uno defraudando 1.000 euros y otro 130.000, el primero de ellos nunca podrá incurrir en un delito contra la Hacienda Pública, mientras que el segundo sí.²⁶²⁷

Diferencias aparte, tanto las sanciones administrativas como las penales deben respetar ambos principios (legalidad y tipicidad) que son inherentes a todo régimen sancionador.

3. Principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad significa que la gravedad de la pena o la medida seguridad impuesta debe guardar un equilibrio con la gravedad del hecho cometido o con la peligrosidad del sujeto. En derecho administrativo sancionador, una sanción es proporcionada cuando se hayan observado los criterios que figuran en la norma, lo que impide la discrecionalidad por parte de la Administración actuante. Como no podía ser de otra manera, la proporcionalidad también debe ser observada por el Poder Judicial al imponer sanciones penales. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en Sentencia de 4 de junio de 2015 (RJ 2015/2923) manifestó que «*El principio de proporcionalidad debería prevalecer igualmente para adaptar la sanción impuesta a la gravedad del hecho, resultando posible en sede jurisdiccional no sólo su confirmación o eliminación sino también su modificación o reducción.*»

Así las cosas, de acuerdo con la precitada sentencia una sanción impuesta por la Administración tributaria no sólo puede ser revocada por el juzgado o tribunal que conozca el asunto, sino que puede imponer una inferior (no cabe la *reformatio in peius*) a la impuesta al sujeto infractor por la Administración, dentro de los límites que marque la normativa. Esto, no es sólo aplicable al poder judicial sino también a los Tribunales Económico-

rama jurídica autónoma, el Derecho penal, que debe entenderse como el Derecho común o general de todas aquellas normas de carácter no estrictamente penal (administrativas o financieras) que establezcan penas pecuniarias (...) Y naturalmente que un mismo hecho puede dar lugar a una sanción de tipo civil y otra de tipo penal cuando se trata de reparar el daño que el ilícito penal ha producido» Ferreiro, Lapatza, J.J.: *Instituciones de derecho financiero*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. ISBN: 9788497687911.

²⁶Para Cobo del Rosal y Vives Antón «*la diferencia entre ilícito administrativo e ilícito penal es puramente cuantitativa. Sólo cabrá, en consecuencia, efectuar la distinción entre las infracciones de uno y otro orden y sus respectivas sanciones atendiendo a su gravedad*» Cobo del Rosal, M. y Vives Antón, T.: *Derecho Penal, Parte General*. Valencia (1996): Tirant lo Blanch, pp. 51 y 52. ISBN13: 9788480029490.

²⁷Para el Tribunal Supremo (vid. SSTS de la Sala de lo Penal de 14 de junio (RJ 1989, 4625) y 4 de julio de 1989 (RJ 1989, 5246) «*no hay diferencia ontológica entre sanción y pena, dado que ambas son manifestaciones del ius puniendi*»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Administrativos dependientes del Ministerio de Hacienda, y por ende del poder ejecutivo, así como los tribunales con funciones similares dependientes de la respectiva comunidad autónoma en el caso de los tributos propios regulados por éstas.

De vuelta con el principio de proporcionalidad, éste es un principio muy vinculado al principio de culpabilidad o responsabilidad penal del sujeto activo del delito. Para que se aplique una sanción administrativa o penal de forma proporcionada, antes tiene que haber un comportamiento antijurídico imputable a un responsable.

En síntesis, este principio lo deben observar los 3 poderes, a saber:

■ **Poder legislativo:** el legislador, ya sea para regular infracciones y sanciones administrativas o penales (en este caso sólo correspondería a las CCGG mediante ley orgánica), debe ponderar la intensidad de respuesta a la conducta antijurídica, sin que la pena establecida en ley sea tan baja que pueda “fomentarlas”, ni ser excesiva.

■ **Poder ejecutivo:** de acuerdo con el artículo 4.1 de la Ley 40/2015, las Administraciones Públicas deben «elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias.». Es decir, queda vedado a la Administración Pública imponer una sanción sin respetar las sanciones mínimas y máximas establecidas en una norma con rango de ley so pretexto de incurrir en arbitrariedad. Asimismo, debe elegir la sanción que dé una respuesta adecuada ante un comportamiento antijurídico, sin “pasarse” en más ni en menos.

■ **Poder judicial:** para el TC, en Sentencia 66/1995, de 8 de mayo (BOE núm. 140, de 13 de junio de 1995, ECLI: ES: TC 1995:66) «la proporcionalidad que debe regir en toda limitación de un derecho fundamental», y si hablamos de delito contra la Hacienda Pública, el juez o tribunal que conozca el proceso penal puede imponer penas de cárcel y por tanto limitativas del derecho fundamental a la libertad²⁸. Por tanto el orden jurisdiccional, al imponer penas, está también sometido al principio de proporcionalidad en todos sus órdenes jurisdiccionales.

²⁸ Caber recordar que la libertad es consagrada por la CE como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico (art.1.1), correspondiendo a los poderes públicos promover las condiciones sea real y efectiva (art. 9.3), nadie puede ser privado de ella sino con la observancia de su artículo 17, y debe desarrollarse mediante ley orgánica la privación de la misma (CP y LECrim).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, es un principio que no se encuentra recogido expresamente en la CE, pero sí implícitamente tal y como expresa la Sentencia nº 658/2014 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 16 de Octubre de 2014 (RJ 2014/5019) : «*Es doctrina de la Sala que **el principio de proporcionalidad, aunque no expresamente reconocido en la Constitución, debe ser considerado como el eje definidor de cualquier decisión judicial** y singularmente de la individualización judicial de la pena que debe efectuarse teniendo en cuenta el grado o nivel de culpabilidad y la gravedad de los hechos, elementos que operan como la medida de la pena a imponer. SSTS 747/2007 ó 33/2013 , entre las más recientes.*

A lo dicho debe añadirse que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, art. II-109 del Tratado VI, BOE de 21 de Mayo 2005, reconoce expresamente el principio de proporcionalidad de los delitos y penas"....la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción...." . »²⁹

Asimismo, este principio guarda también relación con el de legalidad penal, algo que se encarga de recordar la STC 88/2003, de 19 de mayo (BOE núm. 138, de 10 de junio de 2003, ECLI: ES:TC:2003:88), cuando declara vulnerado el principio de legalidad penal si la pena es un padecimiento innecesario o desproporcionado de la libertad que priva.

Además, la STC 51/2005 de 14 de marzo (BOE núm. 93, de 19 de abril de 2005, ECLI:ES:TC:2005:51), relaciona el principio de proporcionalidad con el de la prohibición de la analogía en Derecho Penal:

*«(...) Resultaría inconstitucional una interpretación del primer inciso del art. 563 CP en la que la vinculación del elemento normativo del precepto al Reglamento de armas fuera absoluta e incondicionada, de forma que cualquier arma prohibida en el mismo pasara a integrar el tipo delictivo, pues ello **vulneraría la garantía esencial del principio de reserva de ley consagrado en el art. 25.1 CE, además de plantear un problema de proporcionalidad de la sanción penal.**»*

Por otra parte, la citada Sentencia vincula el citado principio de proporcionalidad con el principio de fragmentariedad, en el sentido que sólo se debe acudir al Derecho Penal como última ratio cuando no es suficiente el castigo que impone una sanción administrativa:

²⁹También la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en Sentencia de 24 de mayo de 2004 (RJ 2004/3251,Recurso de Casación núm. 7600/2000) manifestaba que «*el principio de proporcionalidad, en su vertiente aplicativa, ha servido en la jurisprudencia como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción.*



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«(...) **la delimitación del ámbito de lo punible no puede prescindir del hecho de que la infracción penal coexiste con una serie de infracciones administrativas que ya otorgan esa protección, por lo que, en virtud del carácter de ultima ratio que constitucionalmente ha de atribuirse a la sanción penal, sólo han de entenderse incluidas en el tipo las conductas más graves e intolerables, debiendo acudir en los demás supuestos al Derecho administrativo sancionador, pues de lo contrario el recurso a la sanción penal resultaría innecesario y desproporcionado.**»

Es decir, *mutatis mutandis*, para el Tribunal Constitucional sólo hay delito fiscal en los casos de mayor gravedad, cuando la sanción tributaria no es “suficiente castigo”, por lo que aplicar de forma extensiva e innecesaria la sanción penal iría contra el principio de proporcionalidad.

En síntesis, la proporcionalidad se relaciona con el principio de intervención mínima o principio de *ultima ratio*, cuyo significado en derecho penal es que las sanciones penales sólo se deben imponer en los casos más graves, siendo innecesario el castigo penal a los ilícitos más leves debido a que sería desproporcionado, y de sancionar esos comportamientos ya “se encarga” el derecho administrativo sancionador. Además el principio de intervención mínima se manifiesta en que el *ius puniendi* (penal) del Estado debe ser la *última ratio*, es decir, el último “arma” a utilizar para “repeler” los ataques al bien jurídico protegido, o lo que es lo mismo el último recurso a utilizar cuando fracasan los demás medios de protección.

Por último, muy unido al principio de intervención mínima, está el de fragmentariedad o subsidiariedad que implica que sólo debe acudir al Derecho Penal cuando no pueda “defenderse” el bien jurídico protegido con los medios de protección que ofrecen las demás ramas del ordenamiento jurídico (en el delito fiscal las sanciones tributarias).

4. La retroactividad y el principio de seguridad jurídica.

Estos principios se encuentran recogidos explícitamente en el artículo 9.3 de la CE que preceptúa que *«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.»*

Antes de examinar la irretroactividad del art. 9.3 CE debemos recordar que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva cuando no se trata de infracciones, pues las normas



tributarias, en principio, no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.1 CE).

Tampoco existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (STC 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3,BOE núm. 149, de 20 de junio de 2009,ECLI:ES:TC:2009:116), aun cuando sí se exija la protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10, BOE núm. 134, de 05 de junio de 2012, ECLI:ES:TC:2012:100).

El artículo 10.2 de la LGT³⁰ recoge el principio de irretroactividad consagrado en el precepto 9.3 de la CE al indicar que *«Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.»*

Dicho esto, y como se puede deducir de una manera sencilla, una norma es más favorable cuando la sanción a imponer es menor o cuando el sujeto infractor deba cumplir más requisitos que los que había anteriormente.³¹ Sintetizando, para poner en práctica la retroactividad de una norma sancionadora que entre en vigor en un momento posterior a la consumación de la infracción tributaria, quién aplique la Ley deberá comparar dicha norma con la anterior. Si la norma posterior es más favorable al reo por imponer una sanción

³⁰El artículo 10.2 de la LGT se refiere a normas sustantivas, y no a procedimentales. Las normas de carácter procedimental sí podrán aplicarse retroactivamente por su carácter instrumental respecto de las sustantivas. A modo de ejemplo la LGT de 2003 incluyó modificaciones en las reclamaciones económico-administrativas que se aplicaron a procedimientos sobre los que aún no se había dictado la resolución. En sede de jurisdicción penal se aplicará igualmente la norma procedimental vigente en cada momento.

³¹En este punto cabe señalar que, en materia tributaria, se admite la retroactividad impropia, que ocurre cuando a una sanción que aún no es firme, se le aplica una norma más favorable vigente en un momento posterior a la comisión de la infracción. Sobre la retroactividad auténtica y la retroactividad impropia, la STC 261/2015, de 14 de diciembre (BOE núm. 19, de 22 de enero de 2016,ECLI:ES:TC:2015:261), expresa lo siguiente:

«(...) únicamente podría hablarse, en el caso que examinamos, de «retroactividad impropia» (...) en cuanto que la situación -de «interno mixto»- no se habría agotado al tiempo de la entrada en vigor de la ley nueva, de modo que no puede concluirse, per se y en sentido estricto, que las resoluciones impugnadas hayan infringido directamente el mencionado principio. Conviene recordar que es doctrina de este Tribunal que la irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas (...) de lo que se deduce que sólo puede afirmarse que una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 CE, cuando incide sobre «relaciones consagradas» y afecta a «situaciones agotadas»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

menor, o bien dispone que haya más requisitos para que una conducta sea punible, habrá que aplicar la retroactividad.

Por tanto, la retroactividad, cuando estamos ante infracciones tributarias o penales, podrá ser contraria al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) dependiendo de su grado, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

En este sentido, tratándose de infracciones o delitos, recordamos que el artículo 25 de la CE indica que *«1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.»*

Estos dos artículos, hay que ponerlos en consonancia con el artículo 1.1 del Código Penal que indica que *«No será castigada ninguna acción ni omisión que no esté prevista como delito por ley anterior a su perpetración.»*

En este mismo sentido, el precepto 2.1 de la precitada norma indica que *«No será castigado ningún delito con pena que no se halle prevista por ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las leyes que establezcan medidas de seguridad.»*

Y por último, el artículo 7 del Código Penal pone de manifiesto que *«a los efectos de determinar la Ley penal aplicable en el tiempo, los delitos y faltas se consideran cometidos en el momento en que el sujeto ejecuta la acción u omite el acto que estaba obligado a realizar.»*

A la vista de los artículos preceptos citados, podemos concluir que el principio de legalidad que figura en la CE está relacionado con el principio de seguridad jurídica, que a su vez lo está con el de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras, tanto administrativas como penales, no favorables al reo.

Es decir, de acuerdo con el principio de irretroactividad en ningún caso existirá un ilícito penal por delito fiscal cuando en el momento de la consumación de los hechos, estos no fueran punibles por el CP. Asimismo, el principio de legalidad penal impide la analogía in *mala partem*. Así las cosas, sólo pueden ser sancionadas (tanto penal como administrativamente) las conductas que en el momento de su comisión resulten punibles, y sólo se aplicará la ley vigente en el momento en que se dicte sentencia en el caso de que resulte más favorable al reo que la que estaba en vigor en el momento de perpetrarse el delito.



Así las cosas, las disposiciones sancionadoras favorables al reo sí admiten la retroactividad in *bonum partem*.

32

Sobre la posible colisión entre retroactividad y seguridad jurídica en el ámbito tributario, la STC 121/2016, de 23 de junio (BOE núm. 181, de 28 de julio de 2016, ECLI:ES:TC:2016:121) señala lo siguiente:

*«Asimismo, es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso. Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la Ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los **tributos periódicos**, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, **no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender sólo al momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible.**»*

La postura del TC, consiste en aplicar de forma distinta la retroactividad y el devengo según se trate de tributos de devengo instantáneo (ITPAJD o ISD etc.) o de devengo periódico (IRPF, IVA, IS etc.). Sin embargo, que un tributo tenga un tipo u otro de devengo (instantáneo o periódico) no puede ser un obstáculo para que se aplique de forma retroactiva una norma punitiva más favorable, dado que el comportamiento antijurídico es el mismo, y la retroactividad no se puede vincular al tipo de devengo. Aunque si es cierto que resulta más fácil la aplicación de la irretroactividad en tributos de devengo instantáneo.

Como ejemplo, en clave de tributo periódico como el IRPF, los pagos a cuenta efectuados por el mismo se dan antes de producirse el hecho imponible. Ahora bien, las autoliquidaciones presentadas por el IVA se producen una vez ya realizado el hecho imponible, por lo que no se puede “meter en el mismo saco” a todos los tributos periódicos dado que su devengo varía. De hecho, no se entiende como en tributos como el IVA donde ya se ha producido el devengo, haya que esperar al final del período impositivo para perseguir el delito.

³²Choclan Montalvo J.A: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.



Sobre la prohibición de la retroactividad, Choclán Montalvo³³ afirma que la prohibición de la retroactividad no rige:

- En el Derecho procesal: el principio *tempus regis actum* acarrea que las nuevas regulaciones de Derecho procesal sean aplicables a los procedimientos en curso. Sin embargo, lo que acabamos de comentar no rige respecto de condiciones de procedibilidad (ejemplo, requisito de querrela).
- En la ampliación de los plazos de prescripción, debido a que supondría una mayor restricción de derechos individuales que iría contra lo que dispone el artículo 9.3 de la CE.
- Cuando una nueva ley prolonga el plazo de prisión, dado que también sería contrario al artículo 9.3 de la CE. Sin embargo (prosigue el citado autor), no hay aplicación retroactiva de la nueva ley cuando la prisión se decreta una vez ya ha entrado en vigor la nueva ley procesal, aunque el hecho delictivo se haya realizado con anterioridad.
- Para la jurisprudencia, dado que una aplicación de las normas que ahora sean más desfavorables, debe ser soportada por el reo. aun así, hay que tener en cuenta que la persistencia de una jurisprudencia constante en la que haya confiado el sujeto activo del delito para cometer el hecho punible, puede establecer un error de prohibición invencible.

Ahora bien, al ser la regulación del delito fiscal una norma penal en blanco, que tiene que acudir para delimitar el tipo a la legislación tributaria, cabe preguntarse sobre la retroactividad de la norma fiscal que complementa a la penal. En este sentido la STS 539/2003, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2003/3085), se expresa de la siguiente manera:

«(...) si una reforma fiscal como la llevada a cabo por la Ley 18/91 no se hace con efecto retroactivo, las deudas tributarias nacidas bajo la vigencia de la legalidad anterior no se extinguen, por lo que no es permisible su elusión ni ésta deja de ser constitutiva de delito si concurren los demás elementos que configuran el delito fiscal. Y por último, no tiene razón la parte recurrente (...) cuando alega que una reforma fiscal como la que funda este motivo de impugnación supone una nueva valoración jurídico-penal de las conductas infractoras de la legalidad preexistente. La legislación tributaria se inspira en criterios generales de política económica que responden a la ponderación de las circunstancias económicas por las que atraviesa

³³Choclán Montalvo J.A: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

en cada momento la sociedad, así como de las concretas exigencias recaudatorias que son consecuencia de dichas circunstancias, **por lo que las modificaciones normativas de los presupuestos de las obligaciones tributarias no suponen un cambio en la valoración de los deberes -ni consiguientemente en la desvaloración de las infracciones de los deberes- nacidos de una normativa vigente cuando las circunstancias eran otras.** No cabe reprochar, en consecuencia, a la Sentencia recurrida que haya infringido las normas invocadas en el enunciado del quinto motivo del recurso ni que se haya violado el principio de retroactividad de la ley penal más favorable.»

El TS acierta al aclarar que si en un año “X-1” hay una obligación tributaria de abonar determinada cuota, y el sujeto pasivo del tributo (o activo del delito) mediante conductas fraudulentas comete un delito contra la Hacienda Pública, aunque en el año “X” desaparezca esa concreta obligación con la Administración tributaria, el sujeto sí consume el delito si la comisión fue en el año “X-1”, porque en dicho año sí tenía esa obligación tributaria. Es decir, no se puede confundir la retroactividad con el devengo, con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público por un determinado tributo en un momento determinado por más que en un año posterior desaparezca dicho “deber de soportar”.³⁴

En otras palabras, cuando la CE se refiere a que no pueden ser retroactivas infracciones o delitos, no contempla como no favorable el sostenimiento a los gastos públicos mediante la imposición tributaria (art. 31 de la CE), dado que lo considera un deber de todo ciudadano.

5. El principio de non bis in idem.

El principio *non bis in idem*, no se encuentra regulado de forma explícita en la CE. Pero para el TC se encuentra implícitamente en el artículo 25 de la precitada norma. Así, sobre los límites del artículo 25 de la CE, y la aplicación al derecho sancionador del principio *non bis in idem*, ya se pronunció el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia núm. 2/1981 de 30 enero (RTC 1981/2):

«El principio general del derecho conocido por «non bis in idem» supone, en una de sus más conocidas manifestaciones que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de

³⁴Más recientemente y en este mismo sentido, sobre la aplicación retroactiva de la norma fiscal más favorable a los imputados, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 16ª, de 20 de julio de 2009 (ARP 2009/1093), señala que no puede existir una atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, debido a que la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica. Es decir, si en ese momento concurría la deuda tributaria y su elusión en forma típica, ha de entenderse que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.- que justificase el ejercicio del «ius puniendi» por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración.

(...) podemos señalar que, si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículo 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9.º del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución.»

Es decir, con buen criterio se expresa en TC al afirmar que el principio *non bis in idem* es inherente a los de legalidad y tipicidad, y que aunque no se mencione expresamente en nuestra CE, cabe afirmar que se encuentra implícitamente recogido en ella.

Ya en nuestro derecho positivo tributario, el artículo 180³⁵ de la LGT regula este principio en el ámbito tributario, que conlleva que a nadie se le pueden imponer dos sanciones por un mismo hecho. Asimismo, la citada Ley expresa en su título IV que cuando recaiga sentencia condenatoria en la jurisdicción penal, esto implicará que no sea sancionado administrativamente, otorgando así una primacía del Derecho Penal sobre el Derecho Tributario. *Item más*, el mismo cuerpo legal indica que no podrá iniciarse ni continuar un procedimiento sancionador hasta que no se esclarezca si existe o no delito contra la Hacienda Pública. Eso sí, la exclusión del citado delito no conlleva la exoneración automática de la responsabilidad administrativa dado que, como hemos visto, los requisitos para que se dé una infracción tributarias son mucho menores.

Pero cuando puede darse el caso en que existiendo identidad de sujeto, no se dé mismo hecho o fundamento (ataque al bien jurídico protegido en Derecho Penal). En este sentido, el artículo 180.2 de la LGT, acoge, procedente del ámbito penal, el concurso real de infracciones al disponer que *«La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.»*

³⁵El artículo 180 de la LGT dispone: «1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Asimismo, la LGT dispone que la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art.191), es compatible con la de solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art.194), y con la infracción por determinar o acreditar de forma improcedente partidas positivas o negativas o créditos aparentes (art.195).

También es compatible la infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (verbigracia autoliquidación exenta), o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones (art.198), con la infracción por presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información (art. 199), y también son ambas compatibles con la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203).

Es decir, tal y como dijimos, todas estas compatibilidades entre sanciones, suponen también la traslación al ámbito del derecho tributario sancionador del concurso real, término utilizado en Derecho Penal.

En este mismo sentido, el TC en Sentencia 2/2003, de 16 de enero (BOE núm. 43, de 19 de febrero de 2003,ECLI:ES:TC:2003:2), se expresa en los siguientes términos:

«(...) desde la STC 2/1981, de 30 de enero, hemos reconocido que el principio non bis in idem integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones. Así, hemos declarado que este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones "en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento" »³⁶

Es decir, *mutatis mutandis*, si hay identidad de sujeto pero no de hecho o fundamento, se pueden imponer varias sanciones (tributarias o penales) sin que se vulnere el principio de *non bis in idem*.

Por último, el principio *non bis in idem*³⁷ no sólo tiene su manifestación en el derecho sustantivo, dado que en el derecho adjetivo o procesal ningún sujeto puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Si estamos en

³⁶ Más clara es la Ley 40/2015 al recoger el principio del *non bis in idem* en su precepto 31.1: «no podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.»

³⁷ Ferré Olivé opina que se relaciona directamente el principio de *non bis in idem* con el de legalidad penal y con el de proporcionalidad. Ferré Olivé J.C: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

sede de derecho administrativo sancionador, tampoco se pueden abrir dos procedimientos sancionadores en base a unos mismos hechos con idéntico fundamento cometido por un mismo sujeto. Ahora bien, cuando no se aprecie la existencia de delito por el órgano judicial que conozca el proceso, se podrá sancionar administrativamente, con la consecuente apertura de otro procedimiento sancionador, en base a los hechos que el juzgado o tribunal penal hubiese considerado probados.

6. El derecho a no autoincriminarse y el principio de presunción de inocencia.

El derecho a no autoincriminarse se erige como un derecho natural reconocido en el derecho positivo, que permite que el imputado (o infractor en materia tributaria) no se vea obligado a declarar contra sí mismo, es decir a no confesarse culpable. El infractor o imputado tiene la facultad de no responder, y las autoridades no podrán emplear ningún medio coactivo ni intimidante (inquisitivo al fin y al cabo) para extraer una declaración contra éste.

Los principios de no autoincriminarse (o no declararse culpable) y de presunción de inocencia, si vienen recogidos en la CE, concretamente el artículo 24.2 indica que todos tienen derecho a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

Para García Berro³⁸ «(...)lo primero que se ha de recordar es que las garantías previstas en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (RCL 1999, 1190, 1572) (CEDH en adelante) son de aplicación en el curso de cualquier acusación en materia penal, de acuerdo con el significado autónomo que el TEDH atribuye a esta expresión. No se discute en general que, a estos efectos, el procedimiento tributario sancionador responde al concepto de acusación en materia penal, según pareció dejar sentado de forma inequívoca la STEDH de 24-2-1994 (TEDH 1994, 12) (asunto Bendenoun c. Francia). En el ámbito tributario sancionador, por tanto, surten efecto las garantías procesales propias de todo imputado, entre las cuales se incluye el derecho a no autoincriminarse. Aunque esta garantía no está reconocida de forma explícita por el CEDH, el TEDH la sitúa en el núcleo mismo del derecho a un proceso justo proclamado por el artículo 6.1 del citado texto. Por cuanto se refiere a nuestro ordenamiento estatal, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable sí se encuentran formulados de manera literal en el artículo 24.2 de la Constitución, precepto éste que, si nos atenemos a lo previsto en el artículo 10.2 del mismo texto, debe ser interpretado de conformidad con el CEDH. En suma, dado que el supremo intérprete del CEDH es a su

³⁸García Berro F.: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», Revista Quincena Fiscal num.19/2010 parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2010.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

vez el TEDH, el corolario de las afirmaciones precedentes es que el derecho a no autoincriminarse resulta aplicable en el seno de nuestro procedimiento sancionador tributario de acuerdo con la delimitación que de su contenido viene efectuando la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo.»

En relación con la anterior, traemos a colación la STS 347/2017 de 24 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547):

«En relación a la cita que se hace de la doctrina del TEDH en el caso Saunders conviene recordar, ya que el recurrente no lo hace, que el ciudadano actuaba bajo la siguiente regulación: los inspectores tuvieron nueve entrevistas con el demandante, quien asistido por sus abogados estaba obligado a responder a las preguntas. En caso contrario, un Tribunal podía condenarle por contempt (desobediencia a la autoridad) a una multa o a una pena de reclusión hasta dos años.

(...) El acusado puede declarar cuantas veces desee. Eso sí siempre advertido del derecho a no hacerlo. En el presente caso el asesoramiento al efecto era evidente ya que fueron sus asesores, a quienes el recurrente reconoce alta cualificación técnica, los que contestaron a los requerimientos. Y, reiteramos, no fue su declaración lo que se erigió en fundamento de la condena.

En la STC 142/2009 (RTC 2009, 142) se advirtió que no atentaba al derecho a no autoincriminarse, siquiera en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, que en la comparecencia en el expediente de información reservada los recurrentes fueran preguntados sobre los hechos denunciados, tras darse lectura al escrito de denuncia, realizando libremente y sin coacción alguna las declaraciones que tuvieron por conveniente y añadiendo, también de forma absolutamente voluntaria - como destaca el órgano judicial- las manifestaciones por las que posteriormente fueron sancionados.

En relación con tal derecho el TC ha establecido una bien conocida doctrina de la que es ejemplo la sentencia 68/2006 (RTC 2006, 68) : los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable” (SSTC197/1995, de 21 de diciembre (RTC 1995, 197) , F. 6 ; 161/1997, de 2 de octubre (RTC 1997, 161) , F. 5 ; 229/1999,





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

de 13 de diciembre (RTC 1999, 229) , F. 3 b); 127/2000, de 16 de mayo (RTC 2000, 127) , F. 4 a); 67/2001, de 17 de marzo (RTC 2001, 67) , F. 6). Y hemos declarado asimismo que los citados derechos “entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (STC 161/1997, de 2 de octubre , F. 5).”»

Como comentario a la sentencia anterior, resulta fundamental establecer una proporcionalidad o equilibrio entre los requerimientos, citaciones y demás formas de obtener pruebas tanto por la Administración tributaria como por el juez que conozca el proceso penal, y el derecho a no autoincriminarse. O lo que es lo mismo, la autoridad pública no puede abusar de su derecho a investigar los hechos de tal forma que el acusado o presunto infractor, acabe confesándose culpable a imagen y semejanza de la Inquisición española o Tribunal del Santo Oficio fundado por los Reyes Católicos en 1478. Además, un procedimiento inspector con demasiados requerimientos y citaciones, o un proceso penal que se dilate demasiado en el tiempo, somete al presunto culpable a la conocida como “pena de banquillo” que soportará de forma innecesaria si, a mayor abundamiento, no resultan probados los hechos.

Por tanto este derecho fundamental, existe tanto en el ámbito tributario sancionador como en el Derecho Penal (*nemo tenetur se ipsum accusare*), y comienza con el derecho a guardar silencio, cuestión que no debe confundirse con la facultad de la autoridad pública (administrativa o judicial) a obtener pruebas que lo incriminen.

Asimismo, como hemos expuesto este derecho es inherente a la presunción de inocencia, que como veremos en esta obra más adelante, operará sobre todo en el ámbito penal, donde, a modo de ejemplo, no operará la presunción de veracidad de las actas levantadas por la Inspección tributaria.

A mayor abundamiento, ni siquiera en el ámbito administrativo se puede imponer una sanción por que se dé un elemento objetivo sin motivar que se dé el elemento subjetivo, so pretexto de vulnerar el principio de presunción de inocencia tal y como indica el TEAC en Resolución de 21 septiembre 2010 (JUR 2010/394475):

«(...) **este Tribunal sólo puede declarar no ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción por una falta de fundamentación jurídica del elemento subjetivo de la infracción. Es decir, la Dependencia Regional de Inspección, una vez que fija los hechos en los que se basa la regularización funda**





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

la imposición de las sanciones en la ausencia de una interpretación razonable de la norma. Tales razonamientos no son suficientes por sí mismos para fundamentar la imposición de una sanción ya que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 179.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria de exoneración de responsabilidad, **no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española, no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión** o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable dado que la normativa a aplicar es suficientemente clara.»

Es decir, la Administración tributaria no puede invertir la carga de la prueba por el mero hecho de vulnerar una norma, sino que debe motivar la sanción para no vulnerar el principio de presunción de inocencia (artículo 24.2 de la CE) ni causar indefensión al sujeto infractor al no saber el comportamiento por el que se le sanciona, es decir, porque vulneraría el artículo 24.1 de la CE. Sobre esta cuestión ya se pronunció el TC en Sentencia 164/2005, de 20 de junio (BOE núm. 173, de 21 de julio de 2005, ECLI:ES:TC:2005:164):

«(...) como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, “**no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias**” y “sigue rigiendo el principio de culpabilidad (**por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia**), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente” (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.»

Como comentario a la sentencia anterior, si bien en el ámbito tributario las sanciones se pueden poner si el comportamiento del infractor es con “dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia”, en el ámbito penal sólo podrá darse un delito contra la Hacienda Pública si el órgano competente para juzgar aprecia dolo, pero nunca si aprecia culpa o negligencia en cualquier grado.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

7. El principio de lesividad y el bien jurídico protegido.

El principio de lesividad se manifiesta con la aversión al bien jurídico protegido. El derecho penal protege un bien jurídico cuando afecta a una generalidad, a algo de interés general que merece una sanción mayor a la de una sanción administrativa. Estemos ante una infracción tributaria o ante una infracción constitutiva de delito fiscal, el bien jurídico protegido son los intereses de la Hacienda Pública, la diferencia radicaré en la "violencia" del ataque.

Si bien constitucionalmente no se encuentra expresamente recogido este principio, el artículo 31.1 de la carta magna indica que *«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.»*

Pero la Hacienda Pública no sólo se verá afectada en su vertiente de ingresos, sino que el punto dos del precitado artículo indica que *«el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.»*

Es decir, la lesión de la Hacienda Pública llegará en primer lugar con una menor recaudación, y finalizará con una merma en el gasto público que perjudicarán a los ciudadanos que no sean sujeto activo de este delito.

El problema se da en la práctica en que, como veremos en el capítulo tres de esta obra, los diferentes operadores jurídicos no se ponen de acuerdo sobre cuál es el bien jurídico protegido.

Ahora bien, como bien indica Ferré Olivé *«el cumplimiento del principio de lesividad no supone que sea necesaria una expansión de tutela ilimitada. Los principios de subsidiariedad y ultima ratio son particularmente necesarios en materia penal tributaria y de la Seguridad Social, pues la tendencia de los gobiernos y parlamentos se dirige a potenciar en esas materias una tutela penal omnicompreensiva que ni es imperiosa ni conveniente, pues sustrae al Derecho Administrativo la resolución de conflictos -normalmente sus propios conflictos- sin que existan argumentos suficientes.»*

Como bien indica este autor, el Derecho Penal sólo debe intervenir en casos de mayor gravedad puesto que en los demás casos ya se encarga el Derecho Tributario de sancionar las conductas antijurídicas.

8. El principio de responsabilidad.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El principio de responsabilidad significa imputar un hecho (en nuestro caso un comportamiento antijurídico y sancionable) a una persona física o jurídica. En la CE no se encuentra recogido expresamente este principio para los ciudadanos, aunque si lo alberga el precepto 9.3 para los poderes públicos.

Sin embargo, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público si lo regula expresamente en su artículo 40.³⁹

En el ámbito tributario se podrán sancionar a las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 (entes sin personalidad jurídica). La responsabilidad tributaria consistirá en atribuir una infracción a un sujeto, que responderá de la sanción tributaria que origine su comportamiento.

La normativa tributaria sancionadora está influenciada por el derecho penal, dado que imputar un hecho al sujeto infractor debe ir de la mano de un grado mínimo de culpabilidad, aunque sea a título de simple negligencia. A pesar de ello, en la LGT también existen sanciones que no son por negligencia, sino con dolo como cuando se emplean medios fraudulentos o haya ocultación⁴⁰.

Cuantía defraudada aparte, la gran diferencia entre el derecho tributario (y administrativo) sancionador, y las penas impuestas por delito contra la Hacienda Pública, radica en que este último sólo castiga las acciones u omisiones dolosas. Eso sí, ambas disciplinas convergen en que las sanciones deben motivar la culpabilidad de forma subjetiva, puesto que no existe un régimen de responsabilidad objetiva, tal y como expresa la STC 76/1990, de 26 de abril (BOE núm. 129, de 30 de maja de 1990, ECLI:ES:TC:1990:76):

³⁹Este artículo dispone que: «1. Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos, que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa.

2. Las responsabilidades administrativas que se deriven de la comisión de una infracción serán compatibles con la exigencia al infractor de la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado originario, así como con la indemnización por los daños y perjuicios causados, que será determinada y exigida por el órgano al que corresponda el ejercicio de la potestad sancionadora. De no satisfacerse la indemnización en el plazo que al efecto se determine en función de su cuantía, se procederá en la forma prevista en el artículo 101 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. Cuando el cumplimiento de una obligación establecida por una norma con rango de Ley corresponda a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan y de las sanciones que se impongan. No obstante, cuando la sanción sea pecuniaria y sea posible se individualizará en la resolución en función del grado de participación de cada responsable.

4. Las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores podrán tipificar como infracción el incumplimiento de la obligación de prevenir la comisión de infracciones administrativas por quienes se hallen sujetos a una relación de dependencia o vinculación. Asimismo, podrán prever los supuestos en que determinadas personas responderán del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a quienes de ellas dependen o estén vinculadas.»

⁴⁰El artículo 183.1 dispone que «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias (...). Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.»

Dicho lo anterior por el TC, extraemos la conclusión de que una sanción no se puede imponer por “mero resultado”, sin atender a la conducta del contribuyente.

Ahora bien, si invocamos el principio de responsabilidad, éste va “de la mano” del derecho fundamental a la presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la CE. Concretamente, la Ley 39/2015, que recoge este citado derecho fundamental en su precepto 53.2.b) señala que:

- Una acción infractora debe ser probada o acreditada, sin que quepan meras conjeturas o sospechas.
- La carga de la prueba corresponde a quien acusa (la Administración Pública).
- Si las pruebas aportadas por la Administración no son suficientes, el presunto infractor debe ser absuelto de responsabilidad.

Aunque ya se verá con mayor profundidad en otro apartado de esta obra, hay que tener en cuenta que tanto la LGT⁴¹ como el CP regulan supuestos de exención de la responsabilidad.

⁴¹ La LGT en su precepto 179.2, regula supuestos donde a pesar de que se da una conducta sancionable, no se exige la responsabilidad al infractor, a saber:

- Cuando las acciones u omisiones se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- Cuando concurra fuerza mayor.
- Cuando la conducta sea consecuencia de una decisión colectiva y el sujeto infractor hubiera salvado su voto o no hubiera asistido a la reunión.
- Cuando se haya puesto la debida diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias distinguiendo entre dos supuestos:
 - 1- Cuando se actué de acuerdo con los criterios manifestados por la propia Administración Tributaria en sus publicaciones y comunicaciones escritas.
 - 2- Cuando el obligado tributario actuó de acuerdo con los criterios expresados por la Administración a una consulta planteada por otro obligado tributario, y exista igualdad sustancial entre ambos supuestos y no se hayan modificado los criterios.
 - Cuando, a pesar de no haber criterios administrativos publicados, ni consultas, se actué conforme a una interpretación razonable de la norma.
 - Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
 - A los casos anteriores habría que añadir cuando se produzca una regularización voluntaria por parte del obligado tributario sin que haya sido requerido por la Administración.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Al igual que este último supuesto que exonera al obligado tributario de la comisión de una infracción tributaria si regulariza su situación de forma espontánea, el precepto 305.4 del CP⁴² excluye de responsabilidad penal a aquellos sujetos que regularicen su situación tributaria mediante el abono de la totalidad de la deuda tributaria antes de que la Administración tributaria le notifique el inicio de actuaciones de comprobación.

Por otra parte, el principio de responsabilidad va muy unido al de presunción de inocencia penal y el principio de buena fe invocado en la Ley 40/2015⁴³, dado que será a la Administración tributaria a quien le corresponda la carga de la prueba cuando pretenda imponer una sanción tributaria so pretexto de incurrir en falta de motivación⁴⁴ de la sanción o ausencia de culpabilidad del presunto infractor. Para Sainz Moreno⁴⁵ «*el principio de la buena fe que ha de inspirar el comportamiento tanto de la Administración como de los administrados es invocado continuamente ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa.*»

9. Conclusiones parciales.

La mayoría de principios constitucionales, y en concreto los del Derecho Penal, se recogen en el derecho administrativo sancionador.

Por otra parte, cabe destacar que en ningún caso se puede imponer sanción administrativa ni penal en base a un resultado, dado que, aunque se trate de una negligencia, toda sanción tiene que estar debidamente motivada, porque como apunta el TS, no existe en el Ordenamiento Jurídico Español un régimen de responsabilidad objetiva. En caso contrario se causaría indefensión al sujeto activo del delito al no poder intentar justificar el comportamiento que se le imputa, atentando contra el principio de presunción de inocencia debido a que es al órgano acusador a quien le compete la carga de la prueba.

⁴²Este precepto dispone que «*Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*»

⁴³El principio de buena fe no se regula expresamente en la LGT ni en el RGRST. Si lo menciona el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015 como principio de que deben respetar las Administraciones Públicas en sus actos, aunque no lo define.

⁴⁴Para la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS (Sentencia de 4 de junio de 2015 (RJ 2015/2923) «*Ni los tribunales económico-administrativos ni la Audiencia Nacional pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, en este caso la Inspección de los Tributos, a quien corresponde motivar la imposición de la sanción (...)*»

⁴⁵Sainz Moreno F: «*La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados.*» *Comentarios Monográficos.* 1979.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sobre la prueba, ésta no podrá ser extraída de forma inquisitiva por los órganos de la Administración tributaria sobretexto de incurrir en “pena de banquillo” a ciudadanos y empresas que finalmente no tienen por qué resultar culpable.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



CAPÍTULO 3. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

1. Evolución histórica.

El bien jurídico protegido es aquel que el derecho ampara mediante un precepto que dispone una sanción para toda conducta que pueda lesionarlo.

A lo largo de la historia⁴⁶, en una primera época el Derecho Penal se caracterizó por ser notablemente moralista, centrado en una idea de "pecado". Es decir, el concepto de delito era entendido como un castigo a la desobediencia de la voluntad divina.

Posteriormente, a principios del siglo XIX, en la etapa del iluminismo, destaca la aportación de Feuerbach⁴⁷ en la teoría sobre los derechos subjetivos, que legitimó el *ius puniendi* del Estado en la idea de lesión de un derecho y el mantenimiento de la armonía en una comunidad, excluyendo la idea de que el Derecho Penal debe proteger la moral o la religión. Esta idea estaba muy próxima al contrato social de Rousseau⁴⁸, a tenor de la cual los hombres se unían creando sociedades con el objetivo de que el Estado garantizara las condiciones de vida en común. Así, la pena pasó de proteger la moral o la religión, a secularizarse con una función de reparación de un daño causado al orden social imperante.

Y ya en la época de la Restauración, aparece por primera vez el término "bien", al manifestarse que el delito no lesiona un derecho sino un «*bien que jurídicamente nos pertenece*».⁴⁹

Así las cosas, hoy en día se debe entender por bien jurídico protegido como los valores que merecen una protección penal a través del *ius puniendi* del Estado.

En el ámbito del Derecho Penal Económico, la determinación del bien jurídico protegido es muy discutida. Pedrazzi⁵⁰ y Martínez-Buján⁵¹ coinciden en su opinión, manifestando que el Derecho Penal Económico, dentro

⁴⁶ Vid. Baza de la Fuente, M.L.: «*El delito fiscal : particular referencia al artículo 305 del Código penal*». 2001.Tesis. Universidad Complutense de Madrid.

⁴⁷ Feuerbach, P.J.A.: *Lehrbuch des gemeinen in deutschland gültigen peinlichen rechts*. Heyer. 1847.

⁴⁸ Rousseau, J.J.: *Du contrat social, ou Principes du droit politique*. Marc-Michel Rey.1762.

⁴⁹ Hormazabal Malaree, H :«*Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*». Promociones y Publicaciones Universitarias.1991.

⁵⁰ Pedrazzi, C.: *El bien jurídico en los delitos económicos* (trad. Richart Rodríguez), en La Reforma Penal, ed. Barbero Santos, Madrid, 1985.

⁵¹ Martínez-Buján C.M : *Derecho Penal Económico*. Iustel Publicaciones. 2012. ISBN: 978-84-9890-192-4.



del cual se encuentra el delito fiscal, constituye uno de los sectores de la parte especial donde la utilización del concepto del bien jurídico es más ardua y problemática, debido a que los objetos que se tutelan son más difíciles de aislar y recortar porque afectan a intereses de distinta naturaleza, tanto individuales como de grupo referidos a una comunidad de forma unitaria. La función del Derecho Penal Económico, es proteger a la que podemos denominar parte económica de la CE, fundamentalmente los artículos 31 y 128.1, que recogen respectivamente la contribución de «*todos*» al sostenimiento de los gastos públicos, y la subordinación de la riqueza al interés de la nación.

Es por lo que el delito contra la Hacienda Pública tiene una envergadura idónea para que sea protegido por el Derecho Penal, no siendo suficiente con la protección que le brinda el Derecho Tributario. Aun así, en nuestra opinión el bien jurídico protegido es el mismo en ambas disciplinas del Derecho (tributario y Penal), lo que varía es que, dependiendo de la intensidad del ataque al mismo, se encargará de sancionar la conducta infractora el poder ejecutivo o el poder judicial.

Entrando ya en el bien jurídico en el delito contra la Hacienda Pública, Ferré Olivé⁵² refiere que éstos, siempre han estado marcados por la polémica, y que la aparente proximidad a la tutela de la estafa y en general otros delitos patrimoniales, ha llevado al legislador a aprobar «*fórmulas técnicas por claras, y estos instrumentos han potenciado la incertidumbre en la aplicación real de las figuras delictivas –fácilmente perceptible en la jurisprudencia, sobre todo del Tribunal Supremo-*». Continúa este autor reseñando que nos encontramos ante tipos penales particularmente complejos, que se han ido construyendo a lo largo del tiempo a «*golpe de errores*», con una infinidad de reformas legislativas y pocos resultados positivos. A la dificultad que indica el precitado autor, hay que añadir que estamos ante una ley penal en blanco donde hay que acudir a la normativa tributaria para conocer bien esta materia.

Siguiendo a Baza de la Fuente⁵³, si deducimos que el incumplimiento de la obligación establecida por la CE es grave, lesiona un bien jurídico digno de protección por el Derecho Penal, mientras que sí sostenemos que no es más que una simple infracción, que no altera ningún valor social fundamental para la vida del individuo o de la comunidad, acudiremos entonces, partiendo del principio de subsidiariedad, a los medios que nos

⁵² Ferré Olivé J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch.2018. ISBN13:9788490536391.

⁵³ Baza de la Fuente M.L. en «*El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*», la autora indica que «*centrándonos ya en nuestra materia, objeto específico de esta tesis, nos debemos cuestionar si el delito fiscal sirve verdaderamente a los intereses del hombre, si hay un bien jurídico digno de protección, y si lo hay sí se debe o no proteger por el derecho penal. A nuestro entender, el bien que se intenta tutelar a través de esta figura es un bien jurídico universal.*» 2001.Tesis. Universidad Complutense de Madrid.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ofrece en orden a la prevención y castigo de infracciones del derecho tributario sancionador, tanto en la LGT, como en las normas especiales (con rango de ley) de cada tributo. Pero, pensamos que, se aplique una norma u otra, o se imponga la sanción por un poder u otro, no altera que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública.

En este sentido, para Echevarría Ramírez⁵⁴, opina que por la vía de la vigencia de la norma resulta difícil deslindar los ámbitos penal y tributario, pues la vigencia sería objeto de protección tanto administrativa como penal. Y frente a este problema no es posible traer a colación el criterio cuantitativo del límite debido a que es elemento necesario pero no suficiente. Esta dificultad de separar el ilícito penal del tributario implica un riesgo de trasvase de injustos tributarios al Derecho Penal. En nuestra opinión, a la vista de la jurisprudencia, más bien ocurre lo contrario, observamos pocos “trasvases” porque, más allá de una cuantía que no es fácil de rebasar, hay que probar un comportamiento doloso en el sujeto activo del delito para que se consume el mismo.

Por otra parte, compartimos la opinión de Pérez Royo que apunta al incuestionable valor social de primer rango que tienen los tributos para el cumplimiento efectivo de las necesidades vitales del hombre y de la comunidad, siendo estos bienes merecedores de protección jurídica penal, pero sólo en el caso de infracciones muy graves en los que se altere ese valor social fundamental para la vida del individuo y de la sociedad.⁵⁵

En síntesis, Como ya hemos comentado, nuestro ordenamiento jurídico protege el incumplimiento de la obligación tributaria principal (el pago de la cuota tributaria) en dos niveles: en los supuestos de menor gravedad a través de sanciones administrativas, y en los de mayor trascendencia mediante sanciones penales. Pasamos a ver las distintas posturas doctrinales.⁵⁶

2. Tesis que consideran que el bien jurídico protegido es la fe pública.

⁵⁴ Echevarría Ramírez R.: «Consideraciones sobre el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 del C.P. español». *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2014.

⁵⁵ Pérez Royo, F.: «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», pág. 72. *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid.1986.

⁵⁶ Entre otros, son afines a esta postura: Martínez-Buján Pérez, C. en su obra *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. Tirant lo Blanch. 2016, ISBN13:9788491196587; Igualmente Aparicio Pérez, A. (1997): «El delito fiscal a través de la jurisprudencia». Aranzadi. 1997. ; Rodríguez Mourullo, G.: «Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal». *Jornadas sobre infracciones tributarias. Aspectos administrativos y penales*. 1988. p. 162; Ayala Gómez I.: *El delito de defraudación tributaria artículo 349 del Código Penal*. S.L. Civitas Ediciones.1988.ISBN: 9788473986199





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El delito de fraude fiscal apareció por primera vez en nuestro CP en 1977, el título III del libro II, dedicado a las falsedades, por lo que algunos autores consideraron como bien jurídico protegido la fe pública.

Siguiendo a Baza de La Fuente⁵⁷, los autores que aun no estando de acuerdo con que fuese la fe pública el bien jurídico protegido, intentan razonar que su situación fuese la indicada en el CP, se basan en los siguientes argumentos:

«1º- en la idea de que el delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria podía ser un delito del tipo de falsedades que se ejecutaban a través de palabras, afin a las otras tres figuras (falso testimonio, acusación y denuncias falsas) recogidas igualmente dentro de ese Título, cuando el sujeto después de requerido por el funcionario administrativo hubiere contestado mudando la verdad, a través de una declaración falsa.⁵⁸

2º.- en la afirmación de que la ocultación fraudulenta de bienes o industria no era sino una falsedad ideológica o intelectual que debía ser considerada como privilegiada al no regir sobre ella las disposiciones generales de las falsedades, y al tipificarse su frustración como un delito propio e independiente. Lo que se venía a castigar igualmente en el artículo 319 no era la defraudación a la Hacienda sino la falsa liquidación de impuestos, la ocultación de los bienes con el fin de evitar el impuesto, lo que quedaba claramente conforme con la rúbrica del capítulo.

3º.- Por último, en la intención que posiblemente tuvo el legislador de “adelantar la protección penal del Erario Público a hechos que tienen aptitud para lesionarlo, aunque sólo ataquen su integridad en forma mediata 109 Produciendo, de esa forma, un desplazamiento igual al de las falsedades documentales de los artículos 306 y sigs. del Código Penal, al protegerse mediatamente el patrimonio y otros bienes jurídicos, por cumplir tales documentos una función probatoria que puede afectar al patrimonio del firmante aun cuando esas falsificaciones no estén incluidas dentro de los delitos contra la propiedad.»

Sin embargo la mayoría de la doctrina científica criticó su ubicación en el CP de 1977, como es el caso de Bacigalupo⁵⁹, quien opinó que hubiera sido más lógico incluirlo en un capítulo especial relativo a los delitos contra el orden económico, y no en el capítulo utilizado para las falsedades.

⁵⁷Baza de la Fuente M.L. en «El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal». Tesis. Universidad Complutense de Madrid. 2001.

⁵⁸Vid. También Groizard y Gómez de la Serna, A: *El Código penal de 1870 concordado y comentado*. op. cit., pág. 668 y 971. Tomo III, Timoteo Arnaiz, Burgos, 1874.

⁵⁹Bacigalupo, E.: *El delito fiscal en España*. RFDUCM, n.º 56, 1979 Madrid.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Una postura intermedia, que opinó que estaba bien situada dentro del CP, pero que sería correcto dedicarle un capítulo exclusivo a la defraudación fiscal, la adoptó Serrano Gómez⁶⁰, quien afirmaba que *«para nosotros, la figura del artículo 319 se trata de una falsedad, por lo que está bien situada dentro del Código Penal en el título III, siendo por otra parte, correcto que se le dedique un capítulo especial, e incluso en el lugar donde se encuentra, ya que no le son de aplicación las disposiciones comunes del capítulo anterior. (...)Queda claro que el legislador ha pretendido hacer una figura especial, con un tipo de falsedad privilegiado, ajeno a las normas generales de las falsedades»*.

Por otro lado, Fernández-Albor⁶¹ se mostró muy crítico al afirmar que *«No ha habido acierto en su incorporación en el Título III del Libro II, entre los delitos de falsedades (...). En efecto, si la impaciencia del legislador movida por razones urgentes – como se deduce de la denominación de la Ley de 14 de Noviembre de 1977 “sobre medidas urgentes de norma fiscal”-, no extrañas al cambio político, creyó necesario la sanción penal en el propio Código , y no en una Ley especial, sin esperar una reforma más profunda, hubiera sido preferible dejar sin contenido el art. 319 y llevar la nueva regulación a otro Título del Libro II más acorde con el tema.»*

También fue reprochada esta tesis por Rodríguez Devesa⁶² expresando que *«la redacción anterior hacía cuestionable cuál era el bien jurídico protegido, aunque podía defenderse el que se incluyera entre los delitos contra la fe pública, si se entendía que se trataba de una falsedad ideológica elevada a la categoría de delito.»*

Por otra parte, situándose ya en una posición patrimonialista, Rodríguez Mourullo⁶³, opinó que el bien jurídico protegido del precitado artículo 319 del CP de 1977, no era la fe pública sino el Erario Público, y que el legislador no acertó al incluirlo entre las falsedades.

En nuestra opinión, esta tesis carece manifiestamente de fundamento debido a que la inclusión del delito en una parte u otra del CP, no puede ser el razonamiento “base” para calificar cual es bien jurídico protegido.

⁶⁰Serrano Gómez, A.: *Fraude tributario (Delito fiscal)*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1979.ISBN 10: 8471302071.

⁶¹Fernández-Albor, A.: *«Política criminal del delito fiscal»*. Jornadas de estudios sobre delitos económicos y economía de mercado. Madrid 24 y 25 de septiembre de 1981.

⁶²Rodríguez Devesa, J.M.: *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Madrid, 1977, p. 900.

⁶³Rodríguez Mourullo, G.: *«El nuevo delito fiscal»*. Comentarios a la legislación penal, dirigido por Cobo del Rosal, Tomo II, Madrid, pág. 255.1983.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

3. Tesis que considera el deber de lealtad o infracción del deber como bien jurídico protegido.

La postura anterior evolucionó y pasó a considerarse el delito fiscal como un delito de desobediencia, pues atenta contra el deber de lealtad que el Estado exige al administrado vía artículo 31 de la CE.

Uno de los pioneros en pensar así sobre el bien jurídico protegido fue Groizard⁶⁴, quien afirmó que el delito fiscal en esencia suponía eludir impuestos, mentir o no declarar los bienes que se poseen o las industrias u oficios que se ejercen «*enfermedad antigua y difícil de curar en nuestra patria*».

Por otro lado, Bacilapulo⁶⁵ mantuvo que la protección penal en estos delitos se adelanta a un momento anterior al del perjuicio patrimonial, es decir, el del incumplimiento del deber de lealtad.

Para Choclán Montalvo⁶⁶, el delito fiscal es un instrumento de protección de la política social mediante el recurso a la pena, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la CE. Y añade que, si la función extrafiscal del sistema tributario puede derivarse de forma directa de preceptos de la CE en los que se disponen principios rectores de la política social y económica, el delito fiscal puede tutelar la consecución de los fines económicos y sociales a que se dirige el tributo, por lo que el no contribuir es una infracción del deber de lealtad.

En este mismo sentido, Ferré Olivé⁶⁷ señala que «*Debemos tener en presente que en todos los delitos contra la Hacienda Pública se exige la atención de puntuales deberes de colaboración, unidos al más esencial deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Los deberes tributarios surgen del vínculo jurídico que liga al contribuyente con la Administración tributaria (relación jurídico-tributaria), que obliga a aquel a realizar el pago de una cantidad o tributo (deberes materiales), o a hacer algo determinado, como llevar la contabilidad o realizar declaraciones tributarias, fundamentalmente deberes de información o incluso deberes de veracidad (deberes formales) que se sintetizan en la idea del deber de declarar a las autoridades de la Hacienda los datos fiscalmente relevantes.*»

⁶⁴ Groizard y Gómez de la Serna, A.: *El Código Penal de 1870 concordado y comentado*. Madrid: Establecimiento tip. de los Hijos de J. A. García, 1902-14. v. 3, p. 969.

⁶⁵ Bacilapulo, E. «*El delito fiscal en España*». o.p.cit. Pág. 82.

⁶⁶ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones..2ª edición* Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.

⁶⁷ Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Tirant Lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En otras palabras, no todo incumplimiento de un deber tributario puede imputar un delito a una persona. Pensamos el caso de un sujeto pasivo que no presenta una declaración informativa como el resumen anual del IVA, donde ni siquiera hay perjuicio a la Hacienda Pública.

Y en la misma línea pero ya jurisprudencialmente, la STS 1629/2001 (sala de lo penal), de 10 de octubre (RJ 2001/8554) señala lo siguiente:

« (...) La teoría del derecho penal fiscal, en la que se afirma que «se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos particulares». **La Ley Penal vigente no es ajena a esta concepción teórica (el deber de lealtad)** y ello tiene un reflejo preciso en la estructura del tipo penal del art. 305 CP, configurado como una **Ley Penal en blanco, que remite (implícitamente) a la infracción de deberes fiscales especiales** derivados de las leyes que disciplinan cada especie de impuesto. En este sentido es evidente, ante todo, que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del «pago de tributos» se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de **deberes específicos** propios de cada tributo, pues, de lo contrario, no se hubiera utilizado el plural de «tributos».»

En el mismo sentido y la misma Sala de lo Penal del TS, en Sentencia 643/2005, de 19 mayo (RJ 20054138) indica que:

«Por otra parte, debe partirse, como en ocasiones se ha señalado (Cfr. STS 19-5-2005, n.º 643/2005 (LA LEY 1363/2005)) que: "**Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas.** Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática. Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y **debidadas**".»⁶⁸

⁶⁸A mayor abundamiento, la STS 499/2016, de 9 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2016/2164):

«La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución.»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sin embargo, STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) cambia de postura al indicar que:

Aunque en algunas sentencias, como la STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre (RJ 2006, 320), se ha precisado que «lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma (deber de lealtad), formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración sólo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante »

Como podemos extraer de las precitadas sentencias, el mismo TS, que al principio defendía la tesis de que el bien jurídico protegido es el deber de lealtad o infracción del deber establecido en el artículo 31 de la CE, cambia en 2016 su postura hacia una “conducta defraudatoria”.

En nuestra opinión, esta tesis, al igual que la de la fe pública, está obsoleta. Es claro que se infringe un deber, pero no puede ser ese el ataque al bien jurídico protegido cuando es un delito socioeconómico.

En nuestro sentido, Octavio de Toledo⁶⁹ critica esta postura, al opinar que un deber no puede ser objeto de protección penal porque su incumplimiento sólo es el camino por el que se obtiene la afección al bien jurídico. A mayor abundamiento indica que el deber «no creo que pueda considerarse como el verdadero objeto de protección penal, siquiera sea en atención a que su titular no es el sujeto pasivo del delito (esto es, las haciendas públicas) sino el sujeto activo».

Así, podemos concluir que los autores que defienden esta tesis e incluso las primeras sentencias del TS, confunden el *iter criminis* con el bien jurídico protegido. A nadie se le pasa por alto que quien comete un delito contra la Hacienda Pública, *ab initio* comienza el camino del delito con una desobediencia o falta de lealtad, estas irán *in fine* acompañados de una elusión en el pago de la deuda tributaria, con el consecuente perjuicio para la Hacienda Pública. Dicho de otra manera, la falta de lealtad es la “carretera” que conduce al destino final: la lesión al bien jurídico protegido, que no es otro que el patrimonio y el funcionamiento de la Hacienda Pública.

4. Tesis funcionales.

⁶⁹Octavio de Toledo, E.: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant Lo Blanch. 2010. ISBN13: 9788498767179





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Quienes defienden la tesis funcional, opinan que el bien jurídico protegido es la “función tributaria”, y tienen en común el rechazo a una configuración patrimonial del bien jurídico protegido. Es decir, desde un punto de vista funcional, lo que se protege son las actividades administrativas conducentes a la obtención de ingresos públicos, cuya figura principal es el tributo, y la aplicación de dichos ingresos a las políticas públicas a través del gasto público.

En síntesis, los defensores de esta tesis parten del vértice de nuestro ordenamiento jurídico, concretamente del artículo 31 de la CE que habla del sostenimiento de los gastos públicos a través de un sistema tributario, que conlleva una función tributaria: *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo sin que en ningún caso tenga carácter confiscatorio⁷⁰»*.

Pérez Royo⁷¹ afirmó que el bien jurídico protegido es la tutela de la función tributaria o de recaudación de ingresos públicos, *«una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria»*, que se define en la posición en la que se ubica la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias. Concretamente Pérez-Royo afirmó que *«la protección penal se dispensa a la Hacienda, considerada no como un conjunto patrimonial, sino como titular de las funciones públicas, concretamente la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento se coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias.»*. Este autor, considera que esta formulación finalista determina con precisión el aspecto concreto de la Hacienda Pública que resulta afectado, así como cada uno de los impuestos individualmente. Asimismo, al afirmar que el bien jurídico protegido es tanto la tutela de la función tributaria como la recaudación, está más en la línea de la tesis ecléctica.

⁷⁰Sobre la confiscatoriedad Luque Cortella señala que «Para analizar el alcance del principio de no confiscatoriedad en el CEDH y su eficacia con relación a nuestro ordenamiento interno y al Derecho de la Unión se debe partir de varias premisas básicas: primera, que como se establece en el artículo 10.2 CE “las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”, entre los que se encuentra precisamente el CEDH; segunda, que aunque el CEDH no constituya un instrumento jurídico integrado formalmente en el Derecho de la Unión, el artículo 6.3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) dispone que los derechos fundamentales y libertades contemplados en el mismo formarán parte de dicho Derecho como principios generales; y tercera, que el CEDH condiciona también la interpretación de la Carta en la medida en que exige dar a los derechos incluidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el Convenio el mismo contenido y alcance que en éste se les otorga. Luque Cortella, A.: «El principio de no confiscatoriedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos.» *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Director Antonio Cubero Truyo. Tirant lo Blanch. 2015. ISBN13: 9788490869888.

⁷¹Pérez Royo, F.: *«Los delitos y las infracciones en materia tributaria»*. Instituto de Estudios Fiscales, 1986 Madrid.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En este mismo sentido, Arroyo Zapatero⁷² defiende una tesis ecléctica, al opinar que los delitos fiscales vulneran las funciones más características de la Hacienda Pública, como son la función tributaria o de recaudación de ingresos públicos, y la función financiera o de realización del gasto público mediante la concesión de subvenciones o beneficios fiscales.

En sentido contrario, Gracia Martín⁷³ considera que el aspecto objetivo de la Hacienda Pública no sólo integra el sentido del Título XIV del CP, sino que es éste el que permite precisar el bien jurídico protegido. Por ende, el bien jurídico se estructura a partir de una cierta clase de bienes o derechos, sin que ello implique defender la tesis patrimonialista, dado que la acepción objetiva de la Hacienda Pública no es equivalente al patrimonio de la Hacienda Pública.

Sobre esta tesis se posiciona el TS en la Sentencia 952/2006, de 6 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2006/8006), a tenor literal de la cual **«En los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él.**

Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas.»

El mismo TEAC (recurso 00/2875/1999) en Resolución de 24 de Octubre de 2001, opinó al respecto señalando que la esencia de la negligencia **«Radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma» que en este caso, son «Los intereses de la Hacienda Pública, y a través de ellos, el progreso social y económico del país».**

En nuestra opinión, la tesis funcional hace demasiado énfasis en el funcionamiento de la Hacienda Pública olvidando por momentos la recaudación perdida en un delito de defraudación tributaria (tesis patrimonialista), por lo que nos inclinamos a una posición más ecléctica.

5. Tesis patrimoniales

⁷²Arroyo Zapatero, L.: «Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones». Ministerio de Justicia. Centro de Publicaciones. Madrid. 1987. ISBN: 84-505-5397-0.

⁷³Gracia Martín, L.: «Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)». Actualidad Penal, Nº 10/7-13. p 191.1994.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Los autores que siguen esta tesis consideran que el delito fiscal atenta contra los intereses patrimoniales del Erario Público, pero, entendiendo éste como un patrimonio singular distinto de los patrimonios individuales.⁷⁴

Bajo Fernández⁷⁵ ya expresó, antes de la reforma del CP de 1985, que *«El bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, igual que en el delito de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público. Conviene advertir que la lesión patrimonial que produce el delito fiscal no sólo entraña una disminución de valor económico del erario público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc.»*, no siendo suficiente lesionar el derecho de crédito sino que tiene que producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Estatal, Autonómica o Local, a las que hoy en día añadiríamos la de la Unión Europea.⁷⁶

Citando jurisprudencia, comenzamos con la STS 1940/2000, de 18 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2000/10664):

«El tipo previsto en el artículo 305 CP es de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.»⁷⁷

Y a mayor abundamiento, la STS 1629/2001, de 10 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2001/8554):

*«(...) La teoría del derecho penal fiscal, en la que se afirma que **«se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos particulares»**. La Ley Penal vigente no es ajena a esta concepción teórica y ello tiene un reflejo preciso en la estructura del tipo penal del art. 305 CP, configurado como una Ley Penal en blanco, que remite*

⁷⁴ Vid. Baza de la Fuente, M.L.: *«El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal»*. 2001.Tesis. Universidad Complutense de Madrid.

⁷⁵ Bajo Fernández, M.: *«Derecho Penal Económico. Un estudio de Derecho Positivo Español»*. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales.1973.

⁷⁶ Bajo Fernández, M.: *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Editorial Ceura.1987

⁷⁷ En este mismo sentido, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre (RJ 2006/320) indica que:

«Se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria (STS núm. 1940/2000, de 18 de diciembre [RJ 2000, 10664]). También se refieren a su consideración como delito de resultado las STS núm. 797/1999, de 20 de mayo (RJ 1999, 3555) ; STS núm. 181/1993, de 9 de marzo (RJ 1993, 2547) ; STS de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964) ; STS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209) y STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520) , haciendo referencia todas ellas a la necesidad de que el perjuicio causado supere determinadas cifras, variables en función de la legislación vigente en la fecha en que ocurren los hechos».





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

(implícitamente) a la infracción de deberes fiscales especiales derivados de las leyes que disciplinan cada especie de impuesto. **En este sentido es evidente, ante todo, que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del «pago de tributos» se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, pues, de lo contrario, no se hubiera utilizado el plural de «tributos.»**

Esta sentencia resulta de interés puesto que el TS mantiene una postura “mixta” entre la tesis patrimonial y la tesis que considera el deber de lealtad o infracción del deber como bien jurídico protegido.

Por su parte, Ferré Olivé⁷⁸ señala que desde esta perspectiva, el bien jurídico protegido sería el interés patrimonial de la Hacienda Pública, o lo que es lo mismo, unos bienes identificables y tangibles de titularidad estatal, de las Comunidades autónomas, de las Corporaciones Locales o de la Unión Europea. Y añade que al defenderse estos intereses patrimoniales supraindividuales se hace referencia al patrimonio de los distintos niveles de Hacienda Pública, que se compone de dinero, valores, créditos, derechos y obligaciones, y que en esencia estaríamos ante «peculiares delitos patrimoniales», diferenciados únicamente por el titular del bien jurídico, esto es, por la «titularidad pública de los bienes jurídicos supraindividuales tutelados».

En otras palabras, si bien en el delito de estafa el patrimonio perjudicado es el del estafado, en el delito fiscal el patrimonio perjudicado es el de la Hacienda Pública, supraindividual porque todos contribuimos a dicho patrimonio por mandato del artículo 31.1 de la CE.

Para Martínez Pérez⁷⁹ «La norma del artículo 349 exige que se cause un efectivo perjuicio patrimonial. El precepto se configura técnicamente como una defraudación, con todas las consecuencias que ello lleva aparejadas, y, por tanto, su contenido económico-patrimonial resulta inequívoco. Así las cosas, es necesario complementar y precisar desde la vertiente jurídico-penal el interés jurídico que se desprende de la Constitución económica española. Esto es, a la afirmación de que con el delito de defraudación tributaria se dificulta la obtención de ingresos públicos por imposibilitar la recaudación tributaria, hay que añadir o aclarar que la lesión causada por este delito se materializa en el) menoscabo del Erario público, o mejor, del patrimonio de la Hacienda estatal, autonómica o local (...)»

⁷⁸ Ferré Olivé J.C.: «Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social». Tirant lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.

⁷⁹ Martínez Pérez C.: *Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública*. Edersa 1987; Y «El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y la jurisprudencia», Revista del Poder Judicial, nº 5, Madrid, 1987.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Pensamos que esta tesis se queda, al igual que la funcional, a mitad de camino, sólo teniendo en cuenta lo ocurrido en un primer momento, o sea, la perdida de la recaudación, pero sin tener en cuenta que fines tiene esa recaudación y que al final, aparte de la Hacienda Pública, se verán afectados los propios ciudadanos.

6. Planteamientos eclécticos.

La mayoría de autores e incluso la jurisprudencia han ido evolucionando en su postura hacia planteamientos eclécticos. Quienes defienden el planteamiento ecléctico piensan que el bien jurídico protegido es tanto el erario público (tesis patrimonial) como la actividad financiera de la Hacienda Pública (tesis funcional). En este sentido destacamos a Aparicio Pérez⁸⁰ expresa que *«El bien jurídico es el patrimonio de la hacienda estatal, autonómica o local es el objeto del delito y que éste tiene un carácter **pluriofensivo**, pues protege de forma inmediata a la Hacienda Pública entendida como **Erario Público** y de manera mediata a la Hacienda Pública funcional entendida como actividad financiera del Estado, **así como a los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de Derecho.**»*

Compartimos la opinión del precitado autor en el sentido de que es un delito pluriofensivo, que no solo ataca a la función tributaria o a la merma recaudatoria de la Hacienda Pública, sino que sin recursos públicos, en última instancia, los perjudicados serán los propios ciudadanos contribuyentes, que no podrán ser beneficiarios de las políticas públicas por falta de recursos económicos en el Erario Público.

Para Ferré Olivé, *«En realidad, la mayor parte de los autores que se han ocupado del estudio del bien jurídico en el delito de defraudación tributaria han ido migrando hacia posiciones eclécticas, por lo que no existe más que una dicotomía aparente, Los que enunciaban posiciones funcionales las han matizado con componentes patrimoniales (...) **mientras que muchos que defienden el carácter patrimonial no renuncian a apreciar el componente funcional** (...). Para alcanzar este consenso, se acepta la especificidad o funcionalidad del tributo que marca un bien jurídico genérico o ratio legis, pero a la hora de la verdad concretan como bien jurídico inmediato o específico, es decir, técnico y con consecuencias penales efectivas, a los intereses patrimoniales del Estado».*

No podemos estar más de acuerdo con Ferré Olivé y con Aparicio Pérez: nos encontramos ante un delito pluriofensivo donde un daño al Erario Público acarrea un mal funcionamiento de la Administración tributaria. A mayor abundamiento, compartimos la idea de Ferré Olivé de la migración de los autores a posiciones

⁸⁰Aparicio Pérez A.: *El Delito Fiscal*, 1997.Aranzadi. ISBN: 9788481935370.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

eclécticas en el sentido de que quien defendía la tesis patrimonial, acepta también ahora la tesis funcional y viceversa.

Una posición jurisprudencial ecléctica es la expresada en la STS 952/2006, de 6 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2006/8006) que expresa: *«Realmente la doctrina científica más destacada no ha considerado que el delito fiscal integre una modalidad de delito patrimonial. Más bien ha propugnado el encasillamiento en el grupo, no bien definido, de delitos socio-económicos. La disparidad con los delitos patrimoniales e incluso con el de malversación de caudales públicos surge de las siguientes circunstancias: (...) c) en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él. Es indudable, pues, que **el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas**».*

Nuestra posición, sin desacreditar ninguna de las tesis expuestas, es precisamente la tesis ecléctica, que aúna la tesis patrimonial con la funcional, dado que nos encontramos ante un delito pluriofensivo. Es decir y la tesis patrimonial sólo tiene en cuenta el perjuicio a la Hacienda Pública en su vertiente de los ingresos, pero no la de los gastos que se pueden acometer para beneficio de los ciudadanos con esos recursos no recaudados. Por otro lado, la tesis funcional hace demasiado énfasis en el funcionamiento de la Hacienda Pública olvidando por momentos la recaudación perdida en un delito de defraudación tributaria.

Como bien es sabido, la Hacienda Pública es el cúmulo de haberes, bienes y rentas pertenecientes al Estado (en sentido amplio) con los que financia sus políticas públicas. Dicho de otra manera, si el Estado no ingresa, no sólo se ve perjudicada la Hacienda Pública por esa falta de ingresos públicos, sino que en un momento posterior el erario público no podrá emprender tantas políticas públicas como quisiera por la falta de financiación originada por el delito.

Por tanto, queremos dar un paso más en nuestra investigación, concretamente sobre la posición ecléctica en el sentido de que este delito parte del vértice constitucional y no de CP, atentando tanto a lo que establece el artículo 31.1 de la CE referente a los ingresos públicos, como a lo que dispone artículo 31.2⁸¹ de la Carta

⁸¹Recordemos que el punto uno del artículo 31 de la CE establece que *«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.»* Por su parte el punto dos del precitado





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Magna referente al gasto público. Y como otra aportación más, no solo la Hacienda Pública es la perjudicada, sino que en última instancia acabará afectando al conjunto de la sociedad española porque ni “todos contribuirán”, ni podrán ser destinatarios de la “asignación equitativa de los recursos públicos”, al faltar parte de los mismos en la Hacienda Pública.

Para apoyar nuestra postura traemos a colación la STS 643/2005, de 19 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2005/4138), que expresa que **«Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisión de vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusable en una sociedad democrática.»**

7. Los distintos niveles de Hacienda Pública protegidos. El sujeto pasivo del delito.

Como ya hemos visto, en este delito de carácter pluriofensivo, intereses colectivos aparte, la gran perjudicada cuando se lesiona el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública.

El sujeto pasivo del delito es quien precisamente es sujeto activo en la exacción de los tributos, es decir, la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral, local, e incluso la Hacienda de la Unión Europea. Es decir, aparte de la Unión Europea, pueden ser sujeto pasivo del delito los 3 niveles de Hacienda Pública existentes en España, a saber:

- La Hacienda Estatal, con carácter unitario en España, que gestiona los tributos de mayor recaudación excepto en las Comunidades autónomas de País Vasco y Navarra.
- La Hacienda Autonómica, con un alcance más limitado que la anterior al disponer de la gestión de un menor número de tributos. Dentro de este nivel de Hacienda, distinguimos a su vez las Comunidades autónomas que están en el denominado régimen común, y las Comunidades forales, es decir, País Vasco y

artículo indica que *« El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.»*

dicho Derecho como principios generales; y tercera, que el CEDH condiciona también la interpretación de la Carta en la medida en que exige dar a los derechos incluidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el Convenio el mismo contenido y alcance que en éste se les otorga



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Navarra, que gestionan y recaudan los tributos tanto autonómicos como estatales en sus respectivos territorios.

■ Las Haciendas Locales, que se distinguen a su vez en la Hacienda de cada Municipio, y en la Hacienda de la Diputación Provincial.

En síntesis, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico lesionado, siendo en este caso, al contrario de cuando ejerce su poder coactivo (sujeto activo), la Hacienda Pública defraudada.

El diferenciar estos niveles de Hacienda Pública de la de la Unión Europea no es cuestión baladí, puesto que existiendo dolo, la cuantía a defraudar para que se consuma el delito a los precitados niveles de Hacienda Pública es de 120.000 euros. Sin embargo, el artículo 305.3 del CP establece que *«las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural»*. En nuestra opinión, carece de sentido que existan diferencias en cuanto a la consumación del delito dependiendo de la Hacienda a la que se defraude, por lo que sería muy aconsejable una reforma del artículo 305 del CP homogeneizando todas las cuantías a 50.000 euros en aras de brindar más defensa al bien jurídico protegido.

8. Conclusiones parciales.

Como conclusión a este capítulo, y como defensores de la tesis ecléctica, pensamos en dar un paso más al entender que estamos ante un delito pluriofensivo. Por tanto, opinamos que proteger a la Hacienda Pública no es sólo proteger los intereses económico-financieros del Estado en sus distintos niveles de gobierno (y sus distintos niveles de Hacienda) por la vía del ingreso, sino que el bien jurídico protegido es también el gasto público, debido a que sin ingresos no se pueden implementar las políticas públicas de las que se beneficiarán los ciudadanos, que indirectamente también forman parte del bien jurídico protegido. Es decir, nuestra posición no parte del CP, sino del artículo 31 de la CE que dice así: *«1. 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. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.»*



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, si nos fijamos en la "letra pequeña" el precitado artículo 31 del vértice de nuestro Ordenamiento Jurídico, este enuncia un deber de todo ciudadano en su punto 1. Sin embargo, en su punto dos profieren una asignación equitativa de los recursos públicos. Y ¿Puede haber una asignación equitativa de los recursos públicos cuando parte de ellos están en manos de personas que delinquen? Obviamente se trata de una interrogación retórica. Así y en síntesis, en este delito pluriofensivo el bien jurídico protegido no es solo la Hacienda Pública, sino el resto de la ciudadanía que aporta sus recursos a la Hacienda, y que luego no puede disfrutar de los mismos servicios públicos que si no se diesen delitos fiscales.

Por último, en un entorno de armonización fiscal entre los distintos países de la Unión Europea, es de dudosa legalidad que existan dos umbrales objetivos para que se consume el delito según se trate de una defraudación a dicha Hacienda o a otra.





CAPÍTULO 4. LA CONDUCTA TÍPICA

1. La conducta típica. Características del delito contra la Hacienda Pública según la estructura del tipo.

Si tenemos en cuenta la legislación tributaria, el 183.1 de la LGT indica que para que exista infracción tributaria deben darse cuatro requisitos:

- Una acción u omisión realizada por el sujeto infractor.
- La acción u omisión ha de estar tipificada, prevista como infracción en una norma tributaria con rango de ley.
- No debe existir ninguna causa de exclusión de punibilidad que impida que, a pesar de haberse cometido la acción u omisión típica, se exija responsabilidad.
- En la conducta del sujeto infractor ha de concurrir en elemento subjetivo, que puede ser cualquier grado de culpabilidad aún a título de simple negligencia.

Por su parte, el precepto 305.1 del CP tipifica el delito fiscal indicando 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.»*

Además de las penas señaladas, se impondrá al 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.

Así, la mientras en la LGT se castiga la acción u omisión, en el CP no ocurre lo mismo. Sin embargo, a diferencia de la infracción tributaria, el delito contra la Hacienda Pública exige una conducta dolosa, no





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

admitiendo delitos culposos.⁸²Y añade el CP que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Dicho de otra manera, pueden darse casos “activos” donde el sujeto activo del delito presente una autoliquidación pero oculte bienes y derechos a la Hacienda Pública.

Sobre los requisitos para que se considere delito fiscal, la Sala de lo Penal del TS, en Sentencia 374/2017 de 24 mayo (RJ 2017/2547) señala que el tipo penal se constituye objetivamente por:

- 1- Un autor caracterizado por ser deudor tributario, por lo que estamos ante un “delito especial”.
- 2- Un aspecto esencialmente omisivo en la obligación de contribuir. Al tratarse de un delito “en blanco”, dicho deber se definirá en la ley de cada tributo.
- 3- Una conducta o artificio engañoso para ocultar a la Hacienda Pública el hecho imponible. Es decir, debe existir dolo en el comportamiento del obligado tributario.
- 4- Un perjuicio económico superior a 120.000 euros que derive de la “actuación engañosa”.

En síntesis, el TS exige, para que se dé el tipo delictual, la concurrencia, en un obligado tributario, de un elemento subjetivo como es la existencia de una conducta dolosa, y un elemento objetivo como es el perjuicio económico a la Hacienda Pública superior a 120.000 euros. A *contrario sensu*, faltando cualquiera de estos elementos no se consumaría el delito.

Por otra parte, las Sentencias de la Sala de lo Penal del TS número 1505/2005, de 25 de noviembre (RJ 2006/320) y 1505/2005, de 25 de noviembre (RJ 2006/320), que se produce a continuación, señalan que estamos ante un delito especial propio y de resultado:

*«Se configura como un **delito especial propio**, de naturaleza patrimonial y **además de resultado**, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria (STS núm. 1940/2000, de 18 de diciembre [RJ 2000, 10664]). También se refieren a su consideración como delito de resultado las STS núm. 797/1999, de 20 de mayo (RJ 1999, 3555) ; STS núm. 181/1993, de 9 de marzo (RJ 1993, 2547) ; STS de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964) ; STS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209) y STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520) , haciendo*

⁸²Según la RAE dolo es engaño, fraude o simulación, una voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. Por su parte, define culpa como una «omisión de la diligencia exigible a alguien, que implica que el hecho injusto o dañoso resultante motive su responsabilidad civil o penal.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

referencia todas ellas a la **necesidad de que el perjuicio causado supere determinadas cifras, variables en función de la legislación vigente en la fecha en que ocurren los hechos**».

Vistas las anteriores sentencias y según la estructura del tipo, podemos apuntar las siguientes características del delito contra la Hacienda Pública:

PRIMERA.- Nos encontramos ante un **delito especial propio**, debido a que quien lo comete debe tener la cualidad de obligado tributario.⁸³

SEGUNDA.- Es un delito de que se consuma por **acción u omisión**, puesto que se castiga la infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁸⁴ La STS 1629/20010, de 10 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2001/8554) indicó que deben darse al menos tres requisitos para que un hecho omisivo sea penado:

- 1- Los hechos omisivos no pueden ser configurados sin una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción.
- 2- La determinación de la omisión presupone la identificación del deber que impone la realización de la acción y la especificación de la acción que hubiera dado cumplimiento a tal deber.
- 3- Es preciso determinar quién es el sujeto obligado al cumplimiento del deber.

TERCERA.- Es un delito de **resultado**, es decir el tipo requiere para la consumación la producción de un resultado material o ideal. En la defraudación tributaria se requiere un resultado material, un daño al bien jurídico protegido, lo que excluye la tentativa acabada o inacabada.⁸⁵⁸⁶

CUARTA.- Estamos ante un **delito propio** (vid. STS 1505/2005, de 25 de noviembre y STS 1505/2005, de 25 de noviembre) a diferencia de los impropios que tienen una figura común paralela por la que es posible el

⁸³La STS 2069/2002 de 5 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2003/546) señaló que: «(...) el artículo 305 del Código Penal vigente (...) se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y además de resultado»

⁸⁴ Sobre las conductas activas u omisivas, la STS de1688/2000 de 6 noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2000/9271) indica que «(...)el núcleo del tipo consiste en la «elusión de tributos» que es esencialmente un comportamiento omisivo. Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual– lo relevante penalmente es la omisión, es decir la elusión del pago del impuesto.»

⁸⁵Vid. en este sentido la STS 2069/2002 de 5 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2003/546) .

⁸⁶ Para Remón Peñalver la infracción fiscal también es un delito de resultado dado que el comportamiento del fraude siempre produce un resultado. Remon Peñalver E.: «Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal». *Jornadas de especialistas en delincuencia económica*, 3 y 4 de abril de 2017.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

castigo a todos los que intervienen en el mismo. Los delitos propios van acompañados de problemas de autoría y participación, en definitiva de como castigar al *extraneus*.

QUINTA.- En consonancia con lo anterior, normalmente intervendrá un sólo sujeto y por tanto será uniofensivo. Sin embargo, al considerarse un delito propio, habrá casos donde intervenga la figura del *extraneus*.

SEXTA.- Es un delito **doloso** en contraposición a los culposos, pues requiere una conducta que utilice medios fraudulentos, ocultaciones y demás artificios para que se consume.

SÉPTIMA.- Consideramos que nos encontramos ante un **delito de tipo mixto alternativo**, en los que es indiferente que se realice una acción o más de una de ellas, ya que ello no añade un mayor desvalor a la acción. En otras palabras, si para cometer el delito contra la Hacienda Pública se realiza a la vez varias acciones mediante medios fraudulentos u ocultación, la pena será la misma. Aun así, hay que tener en cuenta que el artículo 305 bis del CP prevé algunos agravantes según el modo de cometer el delito.

OCTAVA.- Es un delito pluriofensivo, donde el bien jurídico protegido va desde el funcionamiento de la Hacienda Pública, su pérdida de recaudación, y en última instancia los ciudadanos que percibirán menores recursos públicos.

2. Las conductas tipificadas y la consumación del delito.

En cuanto a las **conductas tipificadas** en el CP, el artículo 305 del Código Penal regula el tipo básico del delito, indicando 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 (...)»*

Por tanto, en cuanto a las **conductas tipificadas** por el Código Penal, en su artículo 305, podemos identificar cinco diferentes:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- 1) La elusión total o parcial en el pago de tributos.
- 2) La falta de ingreso de las cantidades previamente retenidas o que se hubieran debido retener a un tercero para su posterior abono a la Hacienda Pública.
- 3) La omisión en los ingresos a cuenta que se hubiesen practicado a un tercero para su posterior ingreso a la Administración Tributaria competente.⁸⁷
- 4) Obtener indebidamente devoluciones.
- 5) Disfrutar de forma indebida de beneficios fiscales.

En resumen, la elusión del pago del tributo, de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o de ingresos a cuenta por retribuciones en especie, son varias conductas que conforman el delito contra la Hacienda Pública, bajo la denominación común de «*defraudación tributaria*».

Pero, las cinco conductas anteriores que lesionan el bien jurídico protegido, son *numerus clausus*, no pudiendo aplicarse por analogía a otras conductas conforme al límite establecido en el artículo 9.3 de la Constitución Española. Es decir, si nos fijamos en la «*letra pequeña*», no aparecen en las conductas punibles, obligaciones como la de realizar pagos fraccionados (artículo 23 de la LGT) verbigracia modelos 130 y 131 del IRPF, o 202 del IS, resulta sorprendente que no puedan ser sancionados penalmente quienes incumplan estas obligaciones tributarias hasta que presenten la autoliquidación “final” (ej.: entre mayo y junio si hablamos en clave de IRPF). Lo anterior, puede dar lugar a que a los sujetos activos del delito se deslocalicen mientras dan inicio las actividades inspectoras.

Por tributo tenemos que entender el concepto que comprende a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, conceptos definidos en el artículo 2 de la Ley General Tributaria, así como cualquier otra exacción establecida por ley como puede ser el caso de las parafiscales⁸⁸ o las que tienen fines extrafiscales. En los

⁸⁷ Sobre estas dos últimas conductas Serrano Gómez A. y otros han comentado: «*Afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 35/2006, en su artículo 99 se ocupa de la “obligación de practicar pagos a cuenta”, que en todo caso tendrán la consideración de deuda tributaria. Podrán consistir en retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.*». *Derecho Penal Parte Especial*. Dykinson., Madrid.2017. ISBN: 9788491482772.

⁸⁸ Cubero Truyo y Florián García Berro opinan que «*Las exacciones parafiscales, según se corrobora en la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria, “participan de la naturaleza de los tributos”. aun siendo conscientes de las dificultades de catalogación precisa de esta prestación patrimonial coactiva (tarea que excede de los objetivos del presente trabajo), nos parece bastante evidente que su naturaleza tributaria es la de un impuesto, exigido por la manifestación de una capacidad económica.*». Cubero Truyo, A.M. y García Berro, F. (2005). «*Un período de transición en el ordenamiento tributario.*». *Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho* (Universidad de Sevilla), 3, 143-181.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

últimos años, la tributación extrafiscal ha crecido exponencialmente sobre todo el ámbito de las Comunidades autónomas aunque con poco potencial recaudatorio.⁸⁹

Por otra parte, el término omisión está íntimamente ligado al de ocultación, definida por la Ley General Tributaria como el encubrimiento de datos a la Administración tributaria no presentando declaraciones o presentando éstas pero incluyendo hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan hechos u operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento. Siendo esto cierto, no lo es menos que una conducta activa consistente en presentar una autoliquidación con deudas inexistentes o bienes no declarados, será igualmente penada por ocultación.

Aunque referente a la antigua LGT de 1963, sobre la ocultación se pronunció la STS de 29 de abril de 2004 (RJ 2004/3492, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª):

«El acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación (el apartado b) del art. 79 contempla el supuesto de falta de declaraciones-liquidaciones o declaraciones sin liquidación), y el ingreso se consigue por actuación de la Administración Tributaria. Tradicionalmente esta actuación era competencia exclusiva y excluyente de la Inspección de los Tributos, mediante el ejercicio de su función investigadora (art. 109.3 de la Ley General Tributaria), que tiene por finalidad esencial conocer los hechos imponibles, que sin esta actividad inquisitorial, resultarían desconocidos para la Administración Tributaria; es decir, el supuesto que estamos analizando consiste en dejar de ingresar en plazo; aunque no lo diga de modo expreso, el art. 79, letra a), de la Ley General Tributaria encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos.

(...) Siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviada (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación.»

⁸⁹Sobre la tributación extrafiscal de las Comunidades autónomas, Ramos Prieto expresó que «las Comunidades autónomas se han visto obligadas a explorar la senda de la extrafiscalidad, con tributos concebidos primordialmente al servicio de objetivos de política social y económica que van más allá de la finalidad estrictamente contributiva. Y de ahí, justamente, que muchos de ellos generen una recaudación bastante exigua, lo cual podría tomarse paradójicamente como un indicio de un cierto éxito desde la perspectiva del logro de su pretendida finalidad extrafiscal.» Ramos Prieto J: «La reforma del sistema de financiación de las Comunidades autónomas: algunas reflexiones sobre los recursos tributarios autonómicos.» Revista valenciana de estudios autonómicos, ISSN 0213-2206, N° 61, 2016, págs. 150-205.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Dicho de otra forma, el requisito ineludible para que se dé la ocultación es que la Administración tributaria ignore elementos de la cuantificación del hecho imponible, y la única forma de obtener dichos datos sea mediante la investigación propia que acontece en el seno de un procedimiento inspector. Es decir, en ningún caso se podrá dar ocultación en un procedimiento de verificación de datos dado que los elementos para liquidar proceden del propio expediente administrativo, y menos aún en uno de comprobación de valores donde se aumenta la valoración de un bien que ya conoce la Administración (aunque como ya veremos en el procedimiento de adición de bienes del ISD puede darse el caso).

Nuestra opinión es clara en que se puede dar ocultación en una labor investigadora que se realice a través de un procedimiento de comprobación limitada, dado que en dicho procedimiento, lo datos que no obren en poder de la Administración habrán sido ocultados. En contra de nuestra opinión se muestra la Sentencia de 23 de julio de 2008 del TSJ de Galicia (JT 2008/1043), que rechaza tal pretensión:

«Rechazar la existencia de ocultación cuando, por una parte, los hechos esenciales del hecho imponible son conocidos por la Administración, por sus propios medios o incluso facilitados por el contribuyente y, por otra parte, cuando la regularización de la situación originada por la declaración inexacta tenga lugar en sede de gestión tributaria y no a raíz del inicio de un expediente de inspección tributaria.»

Por su parte la reciente Sentencia núm. 1987/2017 de 14 diciembre (RJ 2017/5536) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS señala cuales son los requisitos de la ocultación cuando existen responsables que no son el obligado tributario principal:

- Acreditar la existencia de una deuda tributaria del obligado principal.
- Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración. Se exige que el responsable tenga un *animus noscendi* o *sciencia fraudes*. Esto es, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.
- No es necesaria la consecución de un resultado, sino que basta con que los actos tiendan a la ocultación o transmisión, sin necesidad de consumación.

Ahora bien, ¿Existe ocultación cuando, verbigracia, se declaran unas deudas inexistentes en el IS? En estos casos la deuda no está oculta sino declarada mediante autoliquidación, pero a esta cuestión nos da respuesta la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en STS 6369/2012 (ECLI: ES: TS: 2012: 6369) de 5 de octubre de 2012:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«El art. 140 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , ante la eventualidad de que el obligado tributario no reflejase en contabilidad su situación patrimonial, con la consiguiente **ocultación**, estableció una serie de presunciones "iuris tantum" dirigidas a hacer tributar rentas ocultas o no declaradas y ello tanto cuando se tratase de supuestos de infravaloración del activo (apartados 1, 2 y 3) como de **deudas inexistentes** (...)»

Por tanto, hay ocultación cuando no se declara un bien o derecho, así como cuando se declaran deudas de imposible justificación por su inexistencia a requerimiento de la Inspección Tributaria.

En cuanto a la **consumación del delito**, éste pasa por diferentes fases desde su nacimiento hasta su consumación. Estas fases se denominan *iter criminis*⁹⁰, locución procedente del latín que significa *camino del delito*. Esta expresión se emplea en Derecho Penal para describir la secuencia del delito desde el momento en que aparece la idea en la mente del sujeto activo del mismo, hasta que se consuma.

Dicho de otra manera, para que un delito llegue a consumarse, es necesario ejecutar un proceso o camino, el *iter criminis* que se inicia con el propósito de cometerlo en la mente del autor y que termina con la consumación del delito, o en una simple tentativa.

Llegados a este punto, hay que matizar que el delito contra la Hacienda Pública es de resultado, por lo que no es punible la tentativa, ya sea acabada o inacabada.

Pero, por otra parte, ¿Cuándo se entiende consumado el delito?. Para responder a esta pregunta diferenciaremos entre la siguiente casuística:

1) Tributos gestionados mediante autoliquidación:

La consumación se entiende producida al finalizar el plazo de presentación del tributo según la STS (Sala de lo Penal) núm. 1688/2000 de 6 noviembre (RJ 2000/92716): «no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria.

⁹⁰El *iter criminis* se regula en el artículo 15 del Código Penal, a tenor del cual «Son punibles el delito consumado y la tentativa de delito.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por tanto en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el «dies a quo» o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el período voluntario de declaración , y así lo ha estimado esta misma Sala en la sentencia de 26 de julio de 1999 (1231/1999) (RJ 1999, 6685), consolidándose dicho criterio...»⁹¹

Por tanto, el TS diferencia entre tributos de presentados mediante declaración y autoliquidación para la consumación, cuestión que hasta viene recogida en el artículo 305. Sin embargo, reiteramos que no se entiende si no es por la literalidad del artículo, que se trate la consumación de tributos periódicos con pagos a cuenta (mensuales o trimestrales), donde obviamente aún no se ha producido el hecho imponible, como es el caso del IRPF, de igual forma que a tributos igualmente periódicos como el IVA, donde cuando se presentan las autoliquidaciones (mensuales o trimestrales) el devengo ya se ha producido con la entrega del bien o prestación del servicio (con anterioridad a la presentación del modelo 303). Es decir, este artículo da ventaja a los que defraudan en IVA porque tienen un tiempo “extra” hasta el 21 de enero del año siguiente sin que sean perseguidos, al no haberse consumado aun el delito aunque se haya dado ya el devengo mucho antes en el tiempo.

Así, aunque se establece una excepción a la regla anterior: cuando la defraudación se lleve a cabo a través de una organización o grupo criminal o por personas que simulen una actividad económica real que no lo es, el delito podrá perseguirse desde el momento en que se alcancen los 120.000 euros, sin tener que esperar hasta el final del año natural. Creemos que no es suficiente, y que el delito debe ser perseguible desde el mismo momento que finalice el plazo para autoliquidar (en el cual del devengo ya se habría producido), ya sea instantáneo o periódico.

Por otra parte, en cuanto a la consumación, existe otra cuestión que causa controversia. Nos estamos refiriendo a cuando un sujeto comete el delito y regulariza espontáneamente su situación antes de que la Administración tributaria inicie las actuaciones de comprobación (artículo 305.4 del CP⁹²), hecho que le

⁹¹ En sentencia posterior (STS de 3 de abril de 2003) aclara lo siguiente:

«El párrafo segundo del art 305 del Código Penal de 1995 (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada período de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada período anual hasta que este período termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada.»

⁹² Este precepto establece que: *«Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido,*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

exonera de la pena. La cuestión a dilucidar en estos casos, es si se ha consumado el delito o no a pesar de aplicar una eximente. Nuestra opinión es clara, el delito si se consumó, aunque la aplicación de la eximente es “el reverso del delito consumado”. Sobre esta cuestión, Delgado Sancho⁹³ opina que dicha regularización sólo exculpa del delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, del delito contable y del de falsedad documental, pero no de otros delitos, como el de blanqueo de capitales.

Sobre esta cuestión, Choclan Montalvo⁹⁴ comenta que tras la reforma penal de la LO 7/2012, un amplio sector de la doctrina considera que, si la regularización tributaria es una causa de exclusión del ilícito, la consumación se retrasaría hasta el momento en que se notifique por la Administración Tributaria el inicio de las actuaciones inspectoras, aunque a juicio de dicho autor, esas posiciones doctrinales no pueden ser secundadas debido a que concebir la regularización tributaria como elementos del tipo «desmorona» la estructura del delito fiscal.

Dicho con nuestras palabras la regularización voluntaria por delito fiscal exime del mismo al sujeto activo del delito a imagen y semejanza de cuando el sujeto pasivo tributario, aunque tardíamente, regulariza voluntariamente su situación al amparo del artículo 27 de la LGT, lo que impedirá la imposición de una sanción (administrativa en vez de penal) por parte de la Administración. Estos dos preceptos (305.4 del CP y 27 de la LGT⁹⁵) premian el “buen comportamiento” de quien puede ser sancionado penal o administrativamente y antes de ser requerido acude voluntariamente a regularizar su situación ante la Administración tributaria pertinente.

En este mismo sentido se expresa la exposición de motivos de la LO 7/2012 «se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la

antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.»

⁹³Delgado Sancho, C.D.: «El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 9/2018 parte Legislación. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.

⁹⁴ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer España S.A. 2016. ISBN: 9788490901649.

⁹⁵El artículo 27.2 de la LGT dispone: «Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y **excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse** y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal». Es decir, la reparación hace desaparecer el ilícito, pero este ya se produjo.

Por tanto, en nuestra opinión, no hay delito hasta que hay un pronunciamiento judicial mediante sentencia firme. Es decir, si se regularizase antes no habría condena ni delito.

2) Tributos con acto administrativo de liquidación:

Como ejemplo podemos citar el Impuesto sobre el Incremento del Valor del Terreno de Naturaleza Urbana (IIVTU), donde en primer lugar se hace una declaración por el sujeto pasivo, y posteriormente se gira una liquidación administrativa, con el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria. Si no se ingresa la deuda tributaria en el citado plazo se produce la consumación del delito.

El momento de la consumación es igual que el caso anterior. Para sostener esta opinión nos apoyamos de nuevo en la STS (Sala de lo Penal) núm. 1688/2000 de 6 noviembre (RJ 2000/9271):«*tanto si se formula declaración como si no, el delito se consume en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago.*»

A mayor abundamiento, en los dos casos anteriores, es decir, tributos gestionados mediante autoliquidación y declaración, hay que matizar sobre el momento consumativo del delito (acudiendo a la LGT), que cuando no se produzca ingreso por el obligado tributario, tienen que cumplirse igualmente que éste no haya solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario, pues si esto fuese así, estaría actuando conforme a Derecho sin cometer ningún acto antijurídico penal, no iniciándose ni el periodo ejecutivo.

3) Obtención indebida de devoluciones:

En opinión de Choclán Montalvo⁹⁶, este es el único caso de comportamiento activo, y se consume no cuando se reconoce el derecho a la devolución⁹⁷, sino cuando se percibe la cuantía indebida. Compartimos dicha opinión pero matizamos que también puede ser comportamientos activos casos como presentar una

⁹⁶ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer España S.A..2016. ISBN: 9788490901649.

⁹⁷ Para Moreno Quirós la devolución del tributo es la consecuencia lógica de la obligación de reparar los daños derivados de la ilicitud de la norma tributaria. Moreno Quirós J.A.: «*La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador: Análisis desde la Perspectiva Tributaria.*». 2017.Estudios. BIB 2018\11640.



declaración con ocultamiento de bienes, o datos falseados. En otras palabras, no presentar una autoliquidación (de forma dolosa) es un comportamiento por omisión, y presentarla de forma totalmente “falseada” es un comportamiento activo.

Si no llegase al umbral objetivo, sería objeto de una infracción grave a tenor de lo dispuesto en el artículo 193: Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones. Es decir, el comportamiento doloso en ambos supuestos (tributario y penal) es el mismo, lo único que separa el delito de la infracción es la cuantía percibida indebidamente.

Asimismo, igual que se sanciona por el artículo 194 la infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, el CP no lo hace. La razón es bien sencilla, el delito fiscal es un delito de resultado, y si un obligado tributario solicita la devolución pero no la consigue, estaríamos hablando de una tentativa, y como ya sabemos en los delitos de resultado no se castiga la misma.

Cabe apuntar que si la devolución la pide un tercero a la relación jurídico-tributaria, y la consigue, estaríamos ante un delito de estafa⁹⁸ si se trata de un obligado tributario, de apropiación indebida⁹⁹ si fuese un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria.

4) Disfrute indebido de beneficios fiscales:

El artículo 305 del Código Penal indica que es necesario que se disfrute el beneficio de forma indebida, es decir, cuando una vez aplicado un beneficio fiscal, se incumplen los requisitos y no son comunicados fehacientemente a la Administración Tributaria competente. Se trata de un caso similar al primero en el cual se falsean los datos aportados a la Administración.

Así, en los supuestos en que el beneficio fiscal se haya condicionado al cumplimiento de requisitos futuros, el incumplimiento de éstos sin regularización voluntaria determinará que sea en dicho ejercicio en el que se consuma el delito y, asimismo, será el *dies a quo* para la prescripción del mismo. Sin embargo, la ocultación sería muy difícil que se diese.

⁹⁸Sobre el delito de estafa el artículo 248 del CP indica: «Cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno.»

⁹⁹Sobre la apropiación indebida el artículo 253 del CP señala: «Serán castigados con las penas del artículo 249 o, en su caso, del artículo 250, salvo que ya estuvieran castigados con una pena más grave en otro precepto de este Código, los que, en perjuicio de otro, se apropiaren para sí o para un tercero, de dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble, que hubieran recibido en depósito, comisión, o custodia, o que les hubieran sido confiados en virtud de cualquier otro título que produzca la obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido.»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

5) No ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener:

El caso paradigmático de retenciones es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido la ya citada STS de 3 de abril de 2003 aclara lo siguiente:

*«El párrafo segundo del art 305 del Código Penal de 1995 (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada período de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, **por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada período anual hasta que este período termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica** que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada.»*

Es decir, a modo de ejemplo y con carácter general, el delito no se consuma cuando se defraudan de manera dolosa más de 120.000 euros en el modelo 111 (mensual o trimestral) de abril, sino el día 21 del año posterior (el día 20 es fecha habitual en el calendario del contribuyente de la AEAT como último día del pago), es decir, cuando se presente el último modelo 111.

6) No abonar los ingresos a cuenta:

El ingreso a cuenta se produce en tributos como el IRPF, donde aparte de asignar un sueldo a un trabajador, se le da un pago en especie como puede ser el uso de una vivienda. Al ser la vivienda indivisible, se realizará un cálculo sobre la misma y se ingresará en la AEAT a nombre del trabajador, el denominado ingreso a cuenta.

Este caso es muy similar al caso anterior, así que nos remitimos a lo ya expuesto.

7) Tributos de carácter no periódico. Devengo instantáneo:

A modo de ejemplo, podemos citar tributos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La única diferencia con los tributos





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

periódicos es que no tendrán pagos a cuenta con carácter general (existe alguna excepción en ISD¹⁰⁰), existiendo normalmente una sola liquidación.¹⁰¹

Choclan Montalvo¹⁰², sintetiza todo lo anteriormente expuesto sobre la consumación, y considera que para poder concretar el momento consumativo del delito fiscal deben tenerse en cuenta varios factores:

- 1) Hay que decidir si el delito fiscal es un delito de peligro o de lesión. En nuestra opinión se trata de un delito de lesión, un ataque patrimonial al bien jurídico protegido. Un delito de resultado nunca puede ser de peligro.
- 2) Al distinguir el derecho sustantivo tributario entre tributos de devengo instantáneo y de devengo periódico, debemos determinar cuando estamos ante una o varias acciones según el sentido del tipo penal, para permitir fijar el momento en que se entiende consumado el delito.
- 3) La consumación del delito depende de las diferentes modalidades típicas que presenta el delito fiscal.
- 4) Debe tenerse en cuenta si el tributo se gestiona mediante declaración y posterior liquidación administrativa, o mediante autoliquidación.
- 5) Se debe aclarar que la posibilidad de regularizar con exclusión del reproche penal por el injusto realizado, no produce ninguna incidencia en el momento consumativo

Siguiendo con la consumación, ésta conlleva la consecución del resultado por la ejecución de la conducta tipificada en el CP, así como el inicio del plazo de prescripción de la acción penal, que recordemos son 5 años (10 en los casos de mayor gravedad) y no 4 como en la legislación tributaria.

Sobre la consumación, reproducimos la STS 586/2014, de 23 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2014/3642), que sostiene lo siguiente:

¹⁰⁰ Véase el artículo 35.1 de la Ley del ISD según el cual «*Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.*»

¹⁰¹ Recordemos que si se trata de una sucesión mortis causa con varios herederos, existe un sólo hecho imponible pero cada uno de ellos presentaría su autoliquidación de forma independiente, por lo que para que se dé un posible delito contra la Hacienda Pública, no procedería sumar las bases defraudadas por cada uno de ellos sino su cuantía individual. Asimismo, si el causante cambio fraudulentamente su residencia sin la colaboración activa de herederos o legatarios, al no ser (según la LGT) transmisibles las sanciones a los derecho habientes, aún menos lo sería el delito cometido por el sujeto fallecido por motivos evidentes.

¹⁰² Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer España S.A. 2016. ISBN: 9788490901649.



«No se consuma el delito cuando se hacen ingresos en efectivo, o pago a terceros también en efectivo, o mediante instrumentos en general que no permitan conocer que su importe provienen de fuentes patrimoniales no ocultas a la Hacienda. El artículo 305 el Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) , en lo que ahora interesa, sanciona a quien defraude a la Hacienda eludiendo el pago de tributos, y tal elusión y fraude se consuma al formalizar aquella declaración referida al IRPF.»

Línea doctrinal la preponderante que ya se había impuesto cuando el Legislador incluye expresamente la acción omisiva en el delito fiscal, en el ulterior art. 305 del Código de 1995 (LA LEY 3996/1995), no tanto porque fuera necesaria su mención para hacer posible su aplicación, como en el Recurso se afirma, cuanto precisamente haciéndose eco, recogiendo y consolidando normativamente la Jurisprudencia existente al respecto.»

Como comentario a la sentencia anterior, lo que viene a recalcar el TS es que la conducta omisiva que da lugar a la consumación del delito también se da cuando, aun presentando una autoliquidación, que podría considerarse una conducta activa, se ocultan bienes y derechos a la Administración tributaria en aras de abonar una menor cuota tributaria.

3. Formas imperfectas de ejecución

El fin perseguido por el autor del hecho criminal viene guiado por conseguir el propósito de la conducta penada. No obstante, existen supuestos en los que el autor no logrará alcanzar el propósito perseguido y ello no obedecerá a su propia voluntad. En estos casos estaremos ante las denominadas formas imperfectas de ejecución.¹⁰³

¹⁰³El precepto 16.1 CP establece que:

«1. 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.

2. Quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito.

3. Cuando en un hecho intervengan varios sujetos, quedarán exentos de responsabilidad penal aquél o aquéllos que desistan de la ejecución ya iniciada, e impidan o intenten impedir, seria, firme y decididamente, la consumación, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Asimismo, el CP El Código Penal distingue entre tentativa inacabada, es decir, cuando el sujeto realiza sólo una parte de los actos, y tentativa acabada que se produce cuando el sujeto activo ejecuta todos los actos necesarios para obtener el resultado.

Pero ¿Caben formas imperfectas de ejecución en el delito contra la Hacienda Pública? La respuesta la podemos encontrar en la STS 751/2017 de 23 noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2017/529), que señala lo siguiente sobre las formas imperfectas de ejecución y la tentativa: «*Señalado lo anterior respecto al sujeto activo del delito fiscal, analizamos la cuestión referida a la admisibilidad de formas imperfectas de ejecución en el delito fiscal y la naturaleza de la exigencia típica de los 120.000 euros. En el hecho probado se refiere que las cantidades que se reclamaron de forma indebida y artificiosa no llegaron a hacerse efectivas porque la administración tributaria «previo examen conjunto de las actuaciones y su documentación advirtió que el derecho a la deducción se había creado artificialmente de una manera aparente con las actuaciones simuladas de los acusados por lo que la devolución no llegó a llevarse a cabo»*

Es decir, parece que el TS admite formas imperfectas de ejecución, pero para Baza de la Fuente¹⁰⁴, el que se admitan formas imperfectas de ejecución, da lugar a dos posturas doctrinales enfrentadas. Así, un sector doctrinal principalmente tributarista (entre los que nos postulamos) niega la posibilidad de las formas imperfectas interpretando que contradice la propia naturaleza del delito, y afirmando que la LGT sólo sanciona las infracciones tributarias consumadas. En nuestra opinión, en las sanciones penales cabe tentativa cuando después de que finalice el periodo voluntario de pago, y el sujeto activo del delito se arrepiente y, antes de que le requiera la Administración tributaria, ingresa extemporáneamente la deuda tributaria. El hecho expuesto sería una eximente penal a tenor del artículo 305.4 del CP. Trasladando este caso al ámbito tributario, si el obligado tributario presenta extemporáneamente una autoliquidación pero de forma espontánea, también será eximido de cualquier sanción tributaria, y , técnicamente, podríamos hablar de una tentativa acabada.

Resulta un poco contradictorio que la doctrina científica y la jurisprudencia no asuman la existencia de delito continuado en el ámbito tributario, cuando en un mismo ejercicio y bajo un mismo plan preconcebido que afecta a dos o más tributos como el empleo de facturas falsas.

¹⁰⁴ Baza de la Fuente M.L.: «*El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal.*» Tesis. Universidad Complutense de Madrid. 2001.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Pero otro sector mayoritario (según la citada autora), estima que al ser el delito fiscal un delito de resultado, y no ser la cuantía una condición subjetiva de punibilidad sino una característica del resultado que ha de estar acompañada por el dolo del autor, existen formas imperfectas de ejecución.

También referente a esta cuestión, Choclán Montalvo¹⁰⁵ aboga que si no se sanciona en el delito fiscal la mera infracción del deber que no sea motivada como consecuencia de una maniobra defraudatoria de ocultación, si la liquidación administrativa se puede girar con los datos obrantes en poder de la Administración Tributaria, por no estar ocultos, no se dará el presupuesto de tipicidad del delito fiscal. Dicho de otra manera, si un dato está en poder de la Administración Tributaria, aunque lo oculte el obligado tributario, se habrá eludido el pago del tributo, pero no por medio de una defraudación idónea para entorpecer las facultades de verificación de la Administración. Para este autor existe una tentativa inidónea cuando la acción del autor está dirigida a la producción de un tipo penal y éste no se realiza por razones fácticas o jurídicas.

Veamos con detalle las formas imperfectas de ejecución en las conductas donde se produce la tipicidad:

■ **Elusión del pago de tributos:**

La tentativa se produce cuando a pesar de que el sujeto pasivo indique datos falsos o incompletos, éstos son descubiertos por la Administración antes de que finalice el plazo establecido para el pago en vía voluntaria de conformidad con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

■ **Elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta:**

Nos encontramos en el mismo supuesto que en el caso anterior, debido a que se realizan mediante autoliquidación.

■ **Devolución de cantidades indebidas:**

En este caso, a diferencia de cuando existe autoliquidación, existen dos momentos temporales diferenciados: cuando el obligado tributario solicita la devolución de las cantidades, y cuando la Administración Tributaria ordena su pago. Entre los dos citados momentos, la Administración puede

¹⁰⁵ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer España S.A..2016. ISBN: 9788490901649.





descubrir la improcedencia de la devolución y por tanto no ordenar su pago al obligado tributario, quedando por tanto en un delito fiscal en grado de tentativa.

■ **La obtención de beneficios fiscales de forma indebida:**

En este supuesto sólo existirá tentativa cuando haya existido una solicitud del sujeto activo del delito, y antes de conceder el beneficio fiscal la Administración advierta el intento de engaño por parte del mismo.

Para finalizar este apartado, Pérez Royo¹⁰⁶ defiende la posibilidad de que en un mismo tributo, haya una elusión en el pago consumada unida a una defraudación por un disfrute ilícito de beneficios fiscales en grado de tentativa, cuestión que compartimos en su totalidad.

4. Delito continuado en el fraude fiscal.

El delito continuado es aquel que se valora como un único delito, castigándose con una pena superior a la del delito común, una sucesión de conductas delictivas que guardan afinidad por el tipo de hecho o del modo de ejecutarse, y que por constituir cada una de ellas distintos delitos, la pena que habría que aplicar sería la suma de todos los delitos realmente cometidos.

La Sala de lo Penal del TS en sentencia 374/2017 de 24 mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547) define el delito continuado en los siguientes términos:

«El delito continuado es una institución jurídica por la que diversos actos se conforman como un objeto único de valoración penal. Es por ello que, aunque no venga exigido por el precepto penal regulador de la continuidad delictiva, siempre hemos exigido una cierta conexión temporal y geográfica, pues un distanciamiento temporal o geográfico entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, rompe todo vínculo de unión entre las distintas acciones (STS 952/2006). En definitiva, este criterio de proximidad temporal y geográfica, es un criterio de racionalidad jurídica preciso para encuadrar los distintos y plurales actos en una unidad delictiva. La propia caracterización de la continuidad delictiva hace referencia a actuación delictiva próxima en el tiempo y espacio, continua, que no es de aplicación a hechos separados en el tiempo.»¹⁰⁷

¹⁰⁶ Pérez Royo, F., «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», op. cit., pág.179. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* .Núm. 584, Enero - Febrero 1988.

¹⁰⁷ Con mayor claridad se expresa la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en sentencia de 16 de marzo de 2010 (RJ 2010, 4392), desgranando uno a uno los requisitos para que se dé el delito continuado:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Así las cosas, para el TS es claro que para exista delito continuado tiene que existir una "conexión temporal y geográfica", es decir, hechos delictivos no separados en el tiempo y espacio.

En síntesis, debe ser el mismo sujeto quien realice varias conductas sancionables, con una manera homogénea de actuación en su comportamiento, con un mismo plan (previamente concebido) que da lugar a las distintas infracciones, y que se lesione al mismo bien jurídico protegido.

A mayor abundamiento, traemos a colación el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 30 de noviembre de 2004, Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ 2005/5402), que indica cuál es la finalidad de la figura del delito continuado, que podemos considerar plenamente trasladable a la figura de la infracción continuada:

*«El apartado primero del art. 74 CP, norma reguladora del delito continuado en el derecho español, cuya precisa definición es trasladable al ámbito del derecho administrativo sancionador, establece: "No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado, como autor de un delito o falta continuados, con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior". Es claro, así, que **la infracción continuada exige una pluralidad de acciones ilícitas de naturaleza semejante, guiadas por una única intención. La finalidad de esta figura es evitar que, tratándose de un designio unitario, el infractor pueda verse favorecido por la escasa entidad de la sanción correspondiente a cada una de las acciones ilícitas singularmente consideradas** ».*

En otras palabras, lo que viene a decir el TS, es que la finalidad de la existencia del delito continuado es que no se produzca un fraccionamiento del delito. Dicho de otra manera, si bajo un mismo plan, un sujeto defrauda de forma dolosa 50.000 euros, posteriormente (pero próximo en el tiempo) 20.000 euros, y por último 60.000 euros, en principio no habría delito contra la Hacienda Pública al no superar el umbral objetivo. Sin embargo, aplicando las reglas del delito continuado el límite objetivo sería (en nuestro ejemplo) de 130.000 euros, por lo que si existiría un caso de defraudación tributaria.

« Para apreciar la infracción continuada en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, que constituye una transposición de los contornos jurídicos de esta institución referidos en el artículo 74 del Código Penal , se exige que concurren con carácter general los siguientes requisitos :

- a) La ejecución de una pluralidad de actos por el mismo sujeto responsable, próximos en el tiempo, que obedezcan a una práctica homogénea en el modus operandi por la utilización de medidas, instrumentos o técnicas de actuación similares .b) La actuación del responsable con dolo unitario, en ejecución de un plan previamente concebido que se refleja en todas las acciones plurales que se ejecutan o con dolo continuado, que se proyecta en cada uno de los actos ejecutados al renovarse la voluntad infractora al presentarse una ocasión idéntica a la precedente .Y c) La unidad del precepto legal vulnerado de modo que el bien jurídico lesionado sea coincidente, de igual o semejante naturaleza ».*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sin embargo, la Sala de lo Penal del citado Tribunal, en sentencia 2476/2001, de 26 de diciembre (RJ 2002/2033) rechaza la figura del delito continuado en el delito contra la Hacienda Pública:

*«Aunque el delito fiscal –y concretamente, el de elusión del pago de tributos– tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, **la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 (RJ 1999, 9436) y 20/2001 (RJ 2001, 751) , ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en que ya ha sido planteado expresamente el problema, «cuando el texto del art. 305 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) describe la acción como la elusión del “pago de tributos” se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo», de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-1993 (RJ 1993, 2165) , para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, «se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración» si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicas o de declaración periódica. **Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno sólo continuado.** Esta característica individualidad que cabe predicar de cada delito fiscal se opone a que el***





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

conjunto de todos los descritos en la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida sean penados como uno continuado por lo que, en lo que se refiere a la denuncia de indebida aplicación del art. 74 CP, el segundo motivo del recurso debe ser favorablemente acogido.»

El TS opina que no pueda darse delito continuado por haberse defraudado cuotas en distintos tributos con hechos imponibles distintos. Pero pensemos el caso de una sociedad que emplea facturas falsas por las que defrauda a Hacienda 80.000 euros por IVA, y 50.000 euros por el IS ¿No existiría delito continuado? En nuestra opinión se trataría de un mismo plan preconcebido por un mismo sujeto de forma dolosa y que supera los 120.000 euros. Es decir, nos manifestamos a favor del delito continuado cuando en un mismo ejercicio (proximidad temporal) verbigracia con unas facturas falsas se consigue un fraude en dos o más tributos que sumados todos rebasan el umbral de los 120.000 euros, porque más allá del hecho imponible de cada tributo, el medio utilizado para defraudar a la Hacienda Pública es el mismo, e incluso el sujeto pasivo del delito puede incluso ser el mismo. Asimismo, sin la existencia de delito continuado, podría darse la situación de que en un mismo tributo periódico, año tras año, un obligado tributario defraudare 119.000 euros, y resultando la conducta impune.

En la misma línea de rechazo al delito continuado la STS 611/2009, de 29 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2009/4202) lo conecta con el principio de estanqueidad impositiva en los siguientes términos:

*«(...)Recordar reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública, como es exponente la Sentencia 737/2006, de 20 de junio (RJ 2006, 5183) , en la que se expresa que el motivo contradice **una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos periodos impositivos, con la base del principio de estanqueidad impositiva.** Así en la Sentencia de esta Sala 2115/2002, de 3 de enero de 2003 (RJ 2003, 782), se declara que, a los efectos de determinar la cuantía a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. (...)*

Con igual criterio se expresa la Sentencia 952/2006, de 6 de octubre (RJ 2006, 8006), que refiere anteriores sentencias que excluyen con carácter general la posibilidad de aplicar el delito continuado. En la 1629/2001 (RJ 2001, 8554) se afirma que "se cometerán por regla varios hechos independientes", y la 2476/2001 (RJ 2002, 2033), nos dice que la naturaleza del tipo "... Da al delito fiscal una estructura específica difícilmente



compatible, con la continuidad delictiva" y ello por razón de "..... La diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados ... condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, **ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos...."**.

Los hechos que se declaran probados se refieren a defraudaciones a la Hacienda Pública cometidos en distintos periodos o ejercicios fiscales y asimismo concurre diversidad en los deberes fiscales que son vulnerados, lo que impide, acorde con la doctrina expresada, la continuidad delictiva que parece postularse.»¹⁰⁸

¹⁰⁸En similares términos de rechazo al delito continuado, se expresa la más reciente STS 374/2017 de 24 mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547), en el que el argumento vuelve a ser que se trata de deberes tributarios diferentes, sin tener en cuenta si quiera que en la mayoría de ocasiones el sujeto pasivo de este delito es el mismo:

«La jurisprudencia ha afirmado la no aplicación de la continuidad delictiva al delito fiscal. Así, por ejemplo, la STS 88/2017, de 15 de febrero (RJ 2017, 584), indica «en la Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en la que se planteó expresamente el problema de la continuidad del delito fiscal, se resuelve en sentido negativo razonando que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9/03/1993 (RJ 1993, 2547), para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, (ahora 120.000 euros) a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos periodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos periodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno sólo continuado».

Concluimos la argumentación. La jurisprudencia de la Sala ha sido contraria a la consideración del delito fiscal como continuado, con excepciones respecto a la infracción tributaria referida al IVA y otros supuestos con periodos tributarios cortos o referidos a actuaciones generadoras de la obligación específicos, dada la especial configuración de la infracción tributaria correspondiente a estos supuestos. El delito fiscal participa de la categoría de los delitos en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley fiscal vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable, y participa de los denominados delitos de infracción de deber, en tanto supone el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a las previsiones establecidas en la ley (art. 31 CE (RCL 1978, 2836)). La redacción típica del delito fiscal, con la doble exigencia de un período impositivo, en el caso de un año de duración, y la exigencia de una cuota defraudada de 120.000 euros, permite establecer que en su conformación no pueden adicionarse otros impuestos distintos entre sí, que no caben formas imperfectas y que no cabe conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad. Se alude así a un criterio que en la jurisprudencia se ha identificado como de «estanqueidad» en referencia a la exigencia de una cuota tributaria defraudada, 120.000 euros, en un concreto período del tributo correspondiente. Esa conformación supone que cada período impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que cada período impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del resultado defraudatorio por el importe previsto en la norma penal, los 120.000 euros. Sería ilógico que pudiera establecerse una continuidad delictiva respecto a periodos de tributación largos, como el año, pues la esencia de la continuidad radica en la proximidad temporal de las defraudaciones tributarias. En este sentido, tampoco sería lógico considerar continuado una defraudación tributaria un año, seguido de otros dos en los que por distintas razones puramente coyunturales no se alcanzan los 120.000 euros, seguido de un cuarto año en el que sí se produce esa defraudación..»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

La postura del TS referente a diversos periodos impositivos si la compartimos, pero reiteramos que en casos como el ejemplo anteriormente expuesto, no se debería negar la figura del delito continuado cuando a más "INRI", la Hacienda Pública, es decir el sujeto pasivo del delito, pudiera ser la misma.

Por otra parte, el argumento de que el delito fiscal es una ley penal en blanco, desde nuestro punto de vista carece de fundamento aplicando el principio *iura novit curia*.

Ahora bien, en IVA puede darse un concurso medial con la falsedad documental de las facturas emitidas por una empresa. Dicho de otra manera, el concurso medial se da cuando por ejemplo se realiza para una defraudación tributaria en IVA se utilizan facturas falsas, es decir, se comete un delito preparatorio del otro. En estos casos, la pena se calcula conforme al "principio de asperación" imponiendo la pena correspondiente a la infracción más grave en su mitad superior sin que ésta pueda superar la suma de las penas que les correspondería aplicar a cada delito por separado. Pero si como indica el artículo 77 del CP la pena prevista conforme al principio de asperación excede de la referida suma, se impondrán las penas por separado mediante el denominado «principio de acumulación». Así lo expresa el alto tribunal en Sentencia núm. 494/2014 de 18 junio (Sala de lo Penal, RJ 2014/4377):

«(...) Se trata de una pena ajustada al principio de proporcionalidad, en la medida en que se está sancionando conforme a una pena única -la sanción correspondiente al delito más grave en su mitad superior, art. 77 CP - un concurso medial entre un delito contra la Hacienda Pública y un delito continuado de falsedad en documento mercantil.»¹⁰⁹

Como comentario a las sentencias transcritas, si bien el TS no admite la figura del delito continuado contra la Hacienda Pública, sí acierta al acoger la figura del concurso medial entre distintos delitos, en el caso visto uno contra la Hacienda Pública y otro por falsedad en documento mercantil.

¹⁰⁹Otra sentencia de interés es la STS 88/2017 de 15 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2017/584):

«En la Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en la que se planteó expresamente el problema de la continuidad del delito fiscal, se resuelve en sentido negativo razonando que cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9/03/1993 (RJ 1993, 2547), para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

A modo de conclusión, no estamos de acuerdo con el TS en sus afirmaciones sobre el delito continuado. Si bien es cierto que es la literalidad del propio precepto parece impedir el delito continuado con su vigente redacción, y no es función de la Sala de lo Penal del citado tribunal el legislar, no es menos cierto que no “sería la primera vez” que el TS interpreta una norma literal. La solución más fácil para que existiese la figura del delito continuado, pasaría obviamente que modificar el precepto del CP.

Pero ¿Qué ocurre si un mismo sujeto pasivo defrauda año tras año a la Hacienda Pública sin que al final de ningún ejercicio superase el umbral objetivo de 120.000 euros? En nuestra opinión, y si se rechaza por el TS la figura del delito continuado, si debería juzgar a ese obligado tributario por estafa a la Hacienda Pública.

Por último, sobre la figura de la infracción continuada en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, el TEAC, en Resolución de 27 septiembre 2012 (JT 2012/1053) también la rechaza:

«(...) Si bien no puede descartarse de plano, con carácter general y en todo caso la aplicación de la figura de la infracción continuada en derecho administrativo sancionador, este Tribunal Central estima que específicamente en materia de derecho tributario sancionador, el recurso a la misma puede resultar innecesario, no siendo pues preciso recurrir a la cláusula del artículo 7.2 de la Ley 58/2003, pues la Ley General Tributaria ha arbitrado reglas específicas para precisamente evitar que ante una situación de incumplimiento múltiple, la sanción de todos esos incumplimientos llegue a ser desproporcionada, como lo son las normas ya enunciadas sobre compatibilidad e incompatibilidad entre infracciones; la imposibilidad de sancionar una conducta cuando sea utilizada como circunstancia determinante de la calificación de una infracción como grave o muy grave o como criterio de graduación; o la fijación de límites máximos en la imposición de determinadas sanciones.»

En la precitada resolución, el TEAC expresa que la figura de la infracción continuada “no puede descartarse de plano”, aunque lo considera innecesario porque la LGT¹¹⁰ ha previsto esta circunstancia, algo que se echa de menos en la actual redacción del artículo 305 del CP.

5. Tipos agravados.

¹¹⁰El artículo 187.1.a) contrarresta el delito continuado graduando las sanciones por comisión repetida:

«Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.» Entendemos que este tiene que ser el modelo a seguir por el CP en el delito contra la Hacienda Pública.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Comenzando por la LGT, ésta señala como agravantes, es decir se eleva la cuantía de la sanción inicialmente prevista, la comisión repetida, el perjuicio económico, y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación¹¹¹:

■ **Perjuicio económico para la Hacienda Pública:** El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida. Esta figura si existe en el CP, ya que existe un castigo para cuantías superiores a 120.000 euros, y a 600.000 euros.

■ **Comisión repetida:** se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.¹¹² Como ya hemos expuesto, es una respuesta eficaz a un delito continuado, y se echa en falta en la redacción del artículo 305 del CP.

■ **Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación:** se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. Sería el equivalente en el CP a la falsedad documental.

¹¹¹ Cuando se aplique más de un criterio de graduación, la sanción resultante no podrá superar el máximo previsto.

¹¹² En virtud de lo que dispone el artículo 5.1 del RGRST, en aquellos casos en los que el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, sólo se computará un único antecedente y será la infracción con la calificación más elevada





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por su parte, en el CP, en la nuevo precepto 305.1bis¹¹³ introducido por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre señala tres circunstancias agravantes en los siguientes términos:

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros .
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal .
- 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.

Asimismo, a estas penas hay que sumar las sanciones accesorias como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de cuatro a ocho años.

Por otra parte la prescripción del delito aumenta de cinco a diez años.

Siguiendo a Rodríguez Almirón¹¹⁴ si nos fijamos en el literal del artículo, éste habla de la cuantía de la “cuota defraudada” y no de importe no ingresado -las retenciones o ingresos a cuenta- ni de devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados. Por tanto, parece que el no ingresar de forma fraudulenta, verbigracia, retenciones en una cuantía superior a 600.000 euros, en principio si no es en el seno de una organización o grupo criminal o mediante de personas interpuestas, no sería una conducta punible en el tipo agravado.

Entrando ya en la jurisprudencia, la STS 31/2012, de 19 de enero (Sala de lo Penal, RJ 2012/2057) sostiene lo que a continuación se reproduce:

¹¹³ Para Juan Calvo Vérguez «Con carácter general son objeto de regulación separada los subtipos agravados del delito contra la Hacienda Pública, que hasta el momento se incluían dentro del propio precepto. Ello contribuye a clarificar la naturaleza jurídica de estos supuestos como verdaderos subtipos agravados y no como circunstancias agravantes del delito, lo que tiene sus consecuencias a los efectos de aplicar las reglas establecidas en el art. 66 del CP para la determinación de la pena. La vigente redacción del precepto hace referencia a la existencia de tres subtipos agravados, quedando englobados en el tercero de ellos dos que inicialmente aparecían de forma independiente en el Anteproyecto. Se trata, en nuestra opinión, de un conjunto de subtipos que representan un mayor desvalor de acción y de resultado que las conductas que pueden reconducirse hacia el tipo básico. Debe tenerse presente además a este respecto que la modificación operada en el art. 305.1 del CP no afecta a la sanción penal impuesta para el caso de sentencia condenatoria, concretándose la misma en la imposición de una pena de prisión de uno a cinco años y en multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada.». «El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre». Revista Quincena Fiscal núm. 3/2013 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.

¹¹⁴ Rodríguez Almirón, F.J: «Aspectos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 5/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«Razones de lógica y ponderada aplicación de esta agravante específica, atendido el principio de seguridad jurídica para el logro de la debida unificación en la aplicación de las normas, nos lleva a considerar que debe existir un criterio que justifique la agravación.

Con esas miras, se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba 56.064.694,70, es decir más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54.

La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito.

Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal , en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia.

En consecuencia, en el supuesto que examinamos en el presente recurso, sólo se supera esa cuantía en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1996, ya que la suma defraudada lo fue de 749.888,42 euros. No sucede lo mismo en el Impuesto del Valor Añadido, en el que la suma defraudada lo fue de 402.555,65 euros, en el que se aplicó la agravante por el Tribunal de instancia. Ello determina que se estime parcialmente el motivo, dejándose sin efecto la agravante apreciada en el Impuesto del Valor Añadido, debiéndose reducir la pena impuesta por ese delito a la que corresponda sin la mencionada agravante»

Analizando la sentencia expuesta, el TS considera que no se pueden sumar las cuantías defraudadas por los distintos delitos para que sea un agravante por superar los 600.000 euros. Es decir, permite fraccionar el delito sin que sea posible la figura del delito continuado, aunque en este punto traemos a colación el voto particular de Andrés Palomo Del Arco, en la STS 1885/2017, de 24 de abril de 2017 (recurso de casación Nº 1729/2016):

«Comparto la dificultad de que se presente en la práctica un supuesto de delito fiscal continuado, pero disiento del criterio de la mayoría de que en el supuesto de autos, no concurra.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Comparto por tanto el criterio expresado en el otro voto particular emitido, sobre la procedencia de la aplicación del artículo 74; como en el mismo se expresa:

a) Existe una pluralidad de hechos (tres) en principio constitutivos de sendos delitos ya que en los tres años fiscales (2007 a 2009) se eludió el pago de cuota por IRPF superior al mínimo típico mediante acciones fraudulentas que se han dejado descritas.

b) No solamente puede decirse que se hizo «aprovechando idéntica ocasión». Se hizo aprovechando la «misma ocasión».

c) La unidad del plan preconcebido al efecto es tan evidente que en realidad el mecanismo defraudador es también único, variando solamente los momentos de su utilización porque ésta se prolongó en el tiempo, pero ya sin necesidad de reiterar la constitución de los sujetos ficticios a los que sucesivamente se recurrió para «mantener» ocultos a Hacienda los sucesivos devengos constitutivos de las bases imposables de sendos periodos impositivos.

d) El deber fiscal violentado es siempre el mismo: el que deriva de la ley reguladora del IRPF. Y, en consecuencia el tipo penal cometido es el mismo por los tres hechos.

e) El sujeto titular del derecho defraudado es el mismo: la Hacienda Española.

f) También concurre la identidad de sujetos criminalmente responsables.

g) No se produce solución de continuidad alguna entre las tres infracciones. Mientras que los criterios jurisprudenciales tradicionales para no aplicar la norma contenida, en el art. 74 al delito fiscal, entiendo que parte de la consideración de esta tipología como "delito contra el patrimonio" y del criterio de la distribución excluyente del 74.2 para los delitos patrimoniales y del 74.1 para los demás; de modo que, como por la "estanqueidad" de la infracción no era posible adicionar la cuotas defraudadas, se entendía inviable la aplicación del delito fiscal.

Tal distribución excluyente, resultó superada con el Acuerdo del Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 30 de octubre de 2007: El delito continuado siempre se sanciona con la mitad superior de la pena. Cuando se trata de delitos patrimoniales la pena básica no se determina en atención a la infracción más grave, sino al perjuicio total causado.

De modo que patrimonial o no, aunque por razón de la determinación de la cuantía, no resulte viable aplicar el art. 74.2, nada impide aplicar la regla contenida en el art. 74.1 a este delito.

aunque ciertamente, en términos generales no siempre el delito continuado aminora las penas resultantes del concurso real, en especial, cuando la pena prevista contempla tramos de uno a cuatro años de prisión, o de uno a cinco, se atiende a su imposición mínima y son dos las infracciones que integran el continuum; y en el caso de autos, en modo alguno afectaría a la proporcionalidad de las penas impuestas, pues la pena





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

imponible con la aplicación del art. 74.1 resultaría muy similar; y así conforme a la redacción temporal de la norma aplicada, la mitad superior (por agravación específica) de la mitad superior (por delito continuado) de la pena de prisión de 1 a 4 años, rebajada en dos grados, podría llegar a un año, siete meses y quince días.»

No podemos estar más de acuerdo con Andrés Palomo Del Arco aunque la jurisprudencia y doctrina científica se muestra mayoritariamente reticente a que se pueda dar el delito continuado en la defraudación fiscal. No se comprende cómo la jurisprudencia ampara al delincuente cuando defrauda con un mismo plan preconcebido al mismo sujeto pasivo del delito y de forma continuada.

Ab initio, la redacción del precepto hace alusión a tres tipos agravados que se erigen como un mayor desvalor de la conducta punible, pero como acertadamente opina Chozza Cordero¹¹⁵ «*como vemos, en el caso del tipo agravado del delito contra la Hacienda Pública, puede entenderse que la ley más favorable entre las analizadas es la actualmente vigente, que trae causa de la redacción establecida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, toda vez que el límite mínimo a imponer por el nuevo art. 305 bis es de dos años de prisión, a diferencia de las leyes anteriores que disponían mínimos punitivos de 2 años, 6 meses y un día de prisión (LO 15/2003) y tres años y un día (LO 5/2010).*»

*(...) Esta reducción del límite inferior punitivo a los 2 años de prisión no es en absoluto baladí para el eventual condenado por un delito contra la Hacienda Pública del tipo agravado. Por ejemplo, este límite inferior de dos años **permite una condena cuya ejecución pueda dejarse en suspenso**¹¹⁶ (art. 80.2.2ª). **De igual modo, la apreciación de una atenuante muy cualificada permitiría la rebaja en grado de la pena lo cual, partiendo de una pena mínima de 2 años de prisión, evidentemente resultaría mucho más beneficioso que su rebaja desde los 2 años y 6 meses (LO 15/2003) o desde los 3 años de prisión (LO 5/2010). En particular, la pena mínima de 2 años de prisión posibilitaría, en caso de apreciación de una atenuante muy cualificada, la imposición de una pena de prisión entre 1 y 2 años (en caso de rebaja en un grado) o incluso entre 6 meses y 1 año de prisión (en caso de rebaja en dos grados).**»*

¹¹⁵ Alfonso Chozza Cordero: «*El tipo agravado del art. 305 del Código Penal ¿Ley penal más favorable?*». Revista Aranzadi Doctrinal núm. 3/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

¹¹⁶ Y para muestra de ello la STS 31/2012 de 19 enero (RJ 2012\2057), que imponiendo el tipo agravado al sujeto activo del delito, le aplica la atenuante de la "pena de banquillo", dejando la pena prisión menor a dos años, y por supuesto sin entrada en la misma (pena en suspenso):

«*Que debemos CONDENAR Y CONDENAMOS a Gervasio, en concepto de autor de un delito CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA (derivado del incumplimiento de la obligación de abonar la cuota debida en concepto de Impuesto sobre el Valor añadido Ejercicio 1995), tipo agravado por la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado, ya definido, apreciando la atenuante analógica de dilaciones indebidas, como muy cualificada, a las penas de **prisión de menos de dos años.***»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, tal y como comenta el citado autor, es más que criticable que tratándose de un tipo agravado la pena mínima sea de dos años. Dicho de otra manera, ¿Un tipo agravado puede suponer la no entrada en prisión de un delincuente? Por desgracia la respuesta es sí, al poderse quedar la pena en suspenso. El legislador parece proteger casos de delitos de más de 600.000 euros defraudados, con testaferos o en el seno de una organización criminal. Consideramos que este precepto debe modificarse en el sentido de que el mínimo por el tipo agravado siempre sea superior a 2 años por los motivos expuestos.

Igualmente estamos de acuerdo con Chozza Cordero en el sentido de que fue un acierto la elevación del límite superior de la pena de 5 a 6 años, por motivos evidentes en un tipo agravado.

Por último, para Rodríguez Almirón¹¹⁷ «respecto a las agravantes de las personas jurídicas, el artículo 31 no señala nada al respecto. Si señala el artículo 66 bis¹¹⁸ de manera indirecta dos circunstancias para aplicar determinadas penas a la persona jurídica, Por un lado, cuando la persona jurídica sea reincidente, y por otro, cuando la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Estaremos ante esta circunstancia en aquellos casos en los que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.»

Sin embargo, la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado señala que:

«La persona jurídica tiene unas circunstancias modificativas específicas y un sistema propio de penas, con particulares reglas de aplicación (arts. 31quater y 66bis), si bien respecto a la pena de multa el art. 31 ter

¹¹⁷Rodríguez Almirón, F.J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas a raíz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 6/2017 parte Jurisprudencia. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

¹¹⁸Sobre las agravantes de las personas jurídicas, este precepto señala lo siguiente:

3.ª Cuando concorra sólo una o dos circunstancias agravantes, aplicarán la pena en la mitad superior de la que fije la ley para el delito.

4.ª Cuando concurren más de dos circunstancias agravantes y no concorra atenuante alguna, podrán aplicar la pena superior en grado a la establecida por la ley, en su mitad inferior.

5.ª Cuando concorra la circunstancia agravante de reincidencia con la cualificación de que el culpable al delinquir hubiera sido condenado ejecutoriamente, al menos, por tres delitos comprendidos en el mismo título de este Código, siempre que sean de la misma naturaleza, podrán aplicar la pena superior en grado a la prevista por la ley para el delito de que se trate, teniendo en cuenta las condenas precedentes, así como la gravedad del nuevo delito cometido.

6.ª Cuando no concurren atenuantes ni agravantes aplicarán la pena establecida por la ley para el delito cometido, en la extensión que estimen adecuada, en atención a las circunstancias personales del delincuente y a la mayor o menor gravedad del hecho.

7.ª Cuando concurren atenuantes y agravantes, las valorarán y compensarán racionalmente para la individualización de la pena. En el caso de persistir un fundamento cualificado de atenuación aplicarán la pena inferior en grado. Si se mantiene un fundamento cualificado de agravación, aplicarán la pena en su mitad superior.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

vincula la responsabilidad de la persona jurídica con la de la física, al establecer una regla de compensación de ambas responsabilidades.»

Nótese que el precepto 66bis indica como agravante cuando la persona jurídica “sea reincidente”. ¿Es que existe la figura del delito continuado para una persona jurídica pero no para una física en un delito contra la Hacienda Pública?

6. Atenuantes.

Los eximentes, agravantes, atenuantes, y el error, son circunstancias que afectan a la antijuricidad de la acción u omisión tipificada como delito fiscal.

Si acudimos a la LGT, encontramos también atenuantes, es decir, criterios que reducen la sanción inicialmente prevista para un determinado comportamiento, como pueden ser las actas con acuerdo, y las actas por conformidad.

La firma de un acta con acuerdo, otorga a la sanción una reducción del 50% .¹¹⁹¹²⁰

En cuanto a las actas de conformidad, ésta se entenderá otorgada en los siguientes casos:

- 1) En los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, salvo que se requiera conformidad expresa, cuando la liquidación no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.¹²¹
- 2) En los procedimientos de inspección, cuando el obligado haya firmado una acta de conformidad¹²².

¹¹⁹ Las actas de conformidad o de acuerdo, únicamente pueden aplicarse a las infracciones de los artículos 191 a 197 y 206 bis de la LGT.

¹²⁰ El artículo 188.2 de la LGT dispone que se exigirá la reducción practicada, sin más requisito que la notificación al interesado, en los siguientes casos: 1) Cuando se hubiese interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la regularización o contra la sanción. 2) Si habiéndose presentado aval o certificado de seguro de caución no se ingresasen las cantidades en plazo.

¹²¹ En otras palabras, el artículo 7 del RGRST dispone que cuando se vaya a imponer la sanción se aplicará este criterio si se ha manifestado expresamente la conformidad o si no habiendo transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación contra la liquidación no se tuviese constancia de que se ha interpuesto alguno de ellos.

¹²² El artículo 7 del RGRST desarrolla los casos en los que en un procedimiento de inspección podrá entenderse otorgada la conformidad:

- Cuando a pesar de haber firmado un acta de disconformidad, el obligado manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte la liquidación.
- Cuando una vez firmada un acta, el inspector-jefe rectifique la propuesta de regularización en ella contenida y el obligado manifieste su conformidad con la nueva propuesta formulada.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El criterio de graduación conformidad atenúa la sanción en un 30%.¹²³ Asimismo, la LGT incluye, con el objeto de reducir el número de recursos contra las sanciones, una reducción adicional a la anterior del 25% para los casos en que, además de prestarse la conformidad con la sanción, se produzca el “pronto pago” y por tanto, no se interponga recurso ni contra la liquidación ni contra la sanción.¹²⁴

Asimismo, la LGT incluye otros atenuantes, a saber:

- 1) En la Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones (artículo 198 de la LGT), la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo y sin requerimiento previo, reduce a la mitad las sanciones previstas.
- 2) En la Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (artículo 203 de la LGT), el cumplimiento del requerimiento formulado antes del fin del procedimiento sancionador también implica una disminución de la sanción.

Entrando ya en la legislación penal, el artículo 21 del CP establece las siguientes atenuantes:

1. Cuando no concurrieren todos los requisitos necesarios para eximir de responsabilidad en sus respectivos casos (pero si algunos obviamente).
 1. La de actuar el culpable a causa de su grave adicción las sustancias.
 2. La de obrar por causas o estímulos tan poderosos que hayan producido arrebatado, obcecación u otro estado pasional de entidad semejante.
 3. La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades.
 4. La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.
 5. La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa.

¹²³ Cuando en una misma infracción se hayan tenido en cuenta uno o varios criterios de graduación que incrementen la sanción mínima, la reducción del 30% sobre la sanción se aplicará sobre la sanción incrementada después de aplicar dichos criterios de graduación.

¹²⁴ Cuando se presta la conformidad, a diferencia de las actas con acuerdo donde sólo cabe recurso contencioso-administrativo, se puede interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para Calvo Vérguez¹²⁵, estas atenuantes son de escasa aplicación en el ámbito del delito fiscal, a excepción de las recogidas en los números 4.º, 5.º y 6.º. Como ejemplo, la Sala de lo Penal del TS, en Sentencia 1352/2003 de 21 octubre (RJ 2003/7643), aprecia la atenuante del artículo 21.5 al expresar que *«en todo caso sí es exigible es la plena disponibilidad del autor del delito según sus propias capacidades y posibilidades.»*

Atenuantes genéricas aparte, para el delito fiscal, el precepto 305.6 establece una atenuante específica, con una reducción de la pena hasta en dos grados:

*«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.»*

Esta atenuante se puede dividir en dos casos:

- Para el sujeto activo del delito cuando satisfaga la deuda tributaria (que no cuota en este caso) antes de dos meses desde la citación judicial como imputado o investigado. En nuestra opinión es algo bastante criticable el hecho de que una vez que el sujeto activo del delito consume el mismo, si abona la deuda pueda dejar en suspenso la mayoría de penas privativas de libertad. Esta circunstancia hace que una persona con un gran patrimonio pueda “salvarse” fácilmente de entrar en prisión, en contraposición con otro sujeto activo “menos pudiente”.
- Para las demás personas que no sean el sujeto activo del delito, existe otra reducción de la pena cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas para la identificación 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 punto, sí estamos de acuerdo en una reducción de la pena por colaborar con la justicia, máxime cuando el que colabora con ella no es el autor material del delito.

En este punto, resulta de interés la STS 45/2018 de 26 enero (Sala de lo Penal, RJ 2018/285) que dice así:

¹²⁵ Calvo Vérguez, J: *«Las causas de justificación en el delito contra la Hacienda Pública.»* Revista Aranzadi Doctrinal núm. 2/2018 parte Jurisprudencia. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«A los coimputados, que mostraron su conformidad con la acusación, concurre las atenuantes de confesión, de colaboración, y la de dilaciones indebidas.»

Es decir, en el delito contra la Hacienda Pública se pueden dar atenuantes “genéricas” como pueden ser la conformidad con la confesión y las dilaciones indebidas del proceso penal (también conocida como “pena de banquillo”), con la específica de colaboración establecida en el artículo 305.6 del CP (a imagen y semejanza de la del precepto 21.4 del mismo cuerpo legal).

Por otra parte, el TS en Sentencia 539/2003, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2003/3085) aclara lo siguiente:

«Es cierto que el acusado presentó, días antes de que el Ministerio Fiscal interpusiese su querrela, una declaración complementaria del IRPF correspondiente a 1992 por la cuota tributaria cuya defraudación había sido descubierta ya por la Administración tras una laboriosa investigación de las operaciones de ocultación puestas en práctica por el acusado, pero ello no es suficiente para tener por realizada la acción típica de la atenuante núm. 5º del art. 21 CP, que es la reparación del daño ocasionado por el delito o la disminución de sus efectos. Consta en la declaración de hechos probados que el acusado no efectuó ingreso alguno para saldar, siquiera fuese en parte, la cuota defraudada.(...) Es más, si la consecución por el acusado de un aval reveló su solvencia, el hecho de que no efectuase ingreso alguno antes del juicio oral confirma que nunca estuvo en su ánimo reparar los efectos del delito pagando a la Hacienda Pública el impuesto eludido. El aval constituye una garantía para el acreedor de que cobrará su crédito, pero cuando la obligación nace de un delito no es una garantía de pago futuro por un tercero, sino el pago efectivo por el propio autor, lo que se convierte en presupuesto de la atenuante cuya razón de menor culpabilidad nunca debe ser olvidada.»¹²⁶

¹²⁶Otra sentencia de interés es la STS 1336/2002 de 15 julio (Sala de lo Penal, RJ 2002/8709):

«Partiendo de que no existe ninguna duda acerca de la punibilidad en concepto de cooperador necesario del extraneus que participa de manera decisiva en la realización del hecho típico, en delitos como los de que aquí se trata (entre otras, STS de 20 de mayo de 1996 [RJ 1996, 3838]), tiene razón el recurrente al reclamar una discriminación favorable en el plano de la penalidad, puesto que, en efecto, se da una apreciable diferencia en la intensidad de la afectación del deber según que el sujeto infractor se encuentre o no directamente concernido por él; y, por coherencia, hay que distinguir entre los diversos coeficientes de ilicitud observables en la conducta de uno y otro. Así lo ha entendido esta sala al decantarse por la aplicación de una atenuante analógica, del art. 9.10º Código Penal 1973 (por todas, sentencia de 20 de mayo de 1996).

Ahora bien, esto resuelto, queda abierto el problema, también planteado por el que recurre, relativo al alcance que deba darse a la atenuación. Esto es, si lo que procede es situar la pena en el grado mínimo o hacerla descender a la inferior en grado. Aquél opta, obviamente por esta segunda posibilidad, pero al respecto es de señalar la existencia de un criterio jurisprudencial que se orienta en la primera dirección (SSTS de 10 de enero [RJ 1997, 819] y 12 de febrero de 1997 [RJ 1997, 1362]), y que tiene apoyo en la disposición del art. 60.1º Código Penal 1973, puesto que lo que concurre es una sola circunstancia atenuante y no se dan méritos para que sea valorada como muy calificada; ya que, más allá del dato formal de la no concurrencia del deber específico en el extraño, compensado como se ha dicho, lo cierto es que su conducta en este caso, por el grado de elaboración y de conciencia de la antijuridicidad que denota, se





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Vista la precitada sentencia, vemos que para el TS un aval no se puede equiparar al pago de la deuda tributaria, que es la circunstancia concreta que se establece como atenuante cuando el obligado tributario o el autor del delito, antes de que pasen dos meses desde que haya sido citado como imputado, la abonase en su totalidad y reconociese judicialmente los hechos.

Para Alonso Gallo¹²⁷, el artículo 305.6 CP no dice en qué consiste exactamente la exigencia de reconocer judicialmente los hechos, pero opina que para que se dé la atenuante no basta con la presentación de una declaración extemporánea, sino que se exige además la confesión del sujeto activo del delito.

En cuanto a las atenuantes genéricas de las personas jurídicas, éstas las podemos encontrar en el artículo 31quater¹²⁸ del CP.

Por otra parte, del artículo 31 bis del CP¹²⁹, se desprenden varias atenuantes específicas, verbigracia una atenuante cuando la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica

hace acreedora de un intenso reproche. De este modo, el recurso debe acogerse en el sentido de imposición de la pena en el grado mínimo.»

Como comentario a la precitada sentencia, el caso trata, entre otras cuestiones, de un *extraneus* que solicita una pena inferior en grado por el "mero hecho de serlo", sin embargo, el tribunal opta por situar la pena en el grado mínimo debido a que la atenuante no califica como muy cualificada y "acreedora de un intenso reproche.

¹²⁷ Alonso Gallo ,J.: «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012.» *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*. N.º 34-2013.

¹²⁸ De conformidad con este precepto «Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:

- a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades.
- b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.
- c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.
- d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.»

¹²⁹ Según lo dispuesto el artículo 31.4 bis «Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad sí, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.» (la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica.)





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para Rodríguez Almirón¹³⁰ solamente se puede acoger a las cuatro en concreto que señala el CP:

- Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades. El fundamento es el mismo que la atenuante para la persona física.
- Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.
- Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.
- Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

Es decir, para éste autor no existen más atenuantes que las genéricas del artículo 31quater del CP.

Para Rodríguez Almirón¹³¹ solamente se puede acoger a las cuatro en concreto que señala el CP:

- Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades. El fundamento es el mismo que la atenuante para la persona física.
- Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.
- Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito.
- Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

5. Eximentes. La extinción de la responsabilidad criminal.

Cuando hay una causa exculpatoria, no existe la culpa y por tanto no hay responsabilidad penal ni administrativa.

¹³⁰Rodríguez Almirón, F.J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas a raíz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 6/2017 parte Jurisprudencia. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

¹³¹Rodríguez Almirón, F.J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas a raíz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 6/2017 parte Jurisprudencia. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En el ámbito tributario, existen los siguientes supuestos de extinción de la responsabilidad o **eximentes** de las sanciones tributarias:

- El fallecimiento del sujeto infractor persona física (nunca se da una eximente en una persona jurídica).
- El pago sanciones pecuniarias o cumplimiento sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.
- La prescripción del derecho a exigir su pago (cuatro años a diferencia del delito fiscal).
- La compensación.
- La condonación.

Entrando ya en lo que dispone el CP, y en lo que sería aplicable al delito contra la Hacienda Pública se prevén los siguientes casos de extinción de la responsabilidad criminal.

- Por la muerte del reo.
- Por el cumplimiento de la condena.
- Por la remisión definitiva de la pena, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 87.¹³²
- Por la prescripción del delito.
- Por la prescripción de la pena o de la medida de seguridad.

Asimismo, el CP aclara como delimitación negativa de la exención de la responsabilidad dos casos:

- La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión.
- No extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica. Se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos.

¹³²El precepto 87 del CP dispone que «1. Transcurrido el plazo de suspensión fijado sin haber cometido el sujeto un delito que ponga de manifiesto que la expectativa en la que se fundaba la decisión de suspensión adoptada ya no puede ser mantenida, y cumplidas de forma suficiente las reglas de conducta fijadas por el juez o tribunal, éste acordará la remisión de la pena.

2. No obstante, para acordar la remisión de la pena que hubiera sido suspendida conforme al apartado 5 del artículo 80, deberá acreditarse la deshabitación del sujeto o la continuidad del tratamiento. De lo contrario, el juez o tribunal ordenará su cumplimiento, salvo que, oídos los informes correspondientes, estime necesaria la continuación del tratamiento; en tal caso podrá conceder razonadamente una prórroga del plazo de suspensión por tiempo no superior a dos años.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para el caso concreto del delito por defraudación fiscal el CP establece una circunstancia eximente en su artículo 305.4.¹³³ Asimismo, se considera también regularizada la deuda cuando estas se satisfagan una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.¹³⁴

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria. Dicho de otra manera, una falsedad documental para la comisión de un delito fiscal, quedará igualmente impune si el obligado tributario regulariza de forma voluntaria su situación.

Ahora bien, tal y como indica el CP, la regularización se ha de realizar mediante la presentación de una declaración que ponga en conocimiento de la Administración todos elementos que fueron objeto de ocultación, sin que se admitan a estos efectos declaraciones parciales que regularicen sólo parte de la deuda defraudada¹³⁵ para que ésta quede por debajo de los 120.000 euros.

Como se puede comprobar se trata de un caso similar al preceptuado en el artículo 27 de la LGT, donde si un sujeto abona la deuda tributaria de forma voluntaria y sin que la Administración le requiera o inicie el correspondiente procedimiento, no se sancionará en ningún caso y sólo se impondrá un recargo por declaración extemporánea dependiendo del retraso.

Un caso particular es el que plantea Rodríguez Almirón¹³⁶, cuando es un tercero quien regulariza la situación tributaria del obligado tributario sin su consentimiento en aras de evitar una posible responsabilidad. Este autor entiende que en tal caso no existiría un pago voluntario por el sujeto obligado, y por tanto no se

¹³³ En síntesis, se exonera la responsabilidad por regularización voluntaria cuando:

- Se abone la deuda tributaria antes de la notificación del inicio de actuaciones de comprobación que tengan por objeto esas mismas deudas.
- Una vez iniciadas las actuaciones administrativas conducentes a la regularización (normalmente mediante un procedimiento inspector), también se exonera de responsabilidad si se abona la deuda antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración (verbigracia Letrado de la Junta de Andalucía) interponga querrela o denuncia, o bien antes de que el sujeto tenga conocimiento formal del inicio de las diligencias practicadas por el Ministerio Fiscal o el juez o tribunal competente de la jurisdicción penal.

¹³⁴ Hay que recordar que la prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria por parte de la Administración es de cuatro años, mientras que el delito contra la Hacienda Pública prescribe a los cinco años, o diez en los casos agravados.

¹³⁵ El concepto deuda defraudada incluye los recargos del artículo 27 de la LGT, al ser un pago espontáneo, así como, en su caso los correspondientes intereses de demora tributarios.

¹³⁶ Rodríguez Almirón, F.J: «Aspectos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública.» *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 5/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

produciría la regularización como excusa absolutoria. El caso que plantea el citado autor pudiera ser el de un asesor fiscal que colabora activamente en el fraude fiscal de su cliente y abona la deuda del mismo, caso en el que entendemos que sólo se eximiría de responsabilidad fiscal al asesor que abona voluntariamente a pesar de no ser el obligado tributario principal. En este sentido, el TS (Sala de lo Penal) en Sentencia 636/2003 de 30 mayo (RJ 2005/7144) el fundamento de la regularización como excusa absolutoria no es otra cosa que la autodenuncia y la reparación *«Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado.»*

La Circular de la Fiscalía General del Estado 2/2009 de 4 de mayo, interpreta el término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal:

«Conclusiones

PRIMERA

No existe en la legislación extrapenal de referencia una definición legal del término regularización, (...) Por consiguiente, su exégesis en las excusas absolutorias objeto de estudio, debe partir de su definición según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, **su naturaleza y configuración jurídico-penales en tanto que excusas absolutorias y su inclusión dogmática entre las normas relativas al desistimiento y el arrepentimiento activo, fuertemente vinculadas con la teoría de la reparación.**

SEGUNDA

En caso de deudas contributivas derivadas de cuotas tributarias (...) correspondiendo a la jurisdicción penal la decisión acerca de la concurrencia, en su caso, de los requisitos penalmente exigibles para la apreciación de las excusas absolutorias previstas en los párrafos 4 y 3 de los arts. 305 y 307 respectivamente.

TERCERA

En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no sólo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto del delito principal y sus instrumentales .

(...)QUINTA

La autodenuncia, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo o de la cuota de la Seguridad Social, aun cuando sí puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de confesión prevista en el art. 21.4ª del Código Penal.

SEXTA

El ingreso espontáneo (en el sentido de anterior a las causas de bloqueo previstas por el legislador penal) y parcial de la deuda –tributaria o de la Seguridad Social– no afecta a la entidad delictiva de la conducta, que se perfeccionó con anterioridad, en el momento de la elusión de la cuota en cuantía superior a los 120.000 euros, pero puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del art. 21.5ª del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzo efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción.»

En síntesis, la Fiscalía General del Estado considera las siguientes cuestiones:

- El término regularización es un concepto jurídico indeterminado al no estar definido en la LGT, por lo que hay que acudir a como lo define la RAE.
- No corresponde a la Administración tributaria la decisión de si concurren los requisitos de las excusas absolutorias sino a la Jurisdicción Penal.
- En línea con lo que dispone la exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2012, la Fiscalía General del Estado considera que es el reverso del delito consumado. Es decir aunque desaparezca la pena a una conducta, el delito si llega a consumarse. Asimismo denomina a la regularización voluntaria “autodenuncia” e indica que por sí sola no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción total de la deuda tributaria.
- Si se produce un abono parcial mediante “autodenuncia” sólo sería una atenuante pero no una eximente.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

A pesar de que el término regularizar es un concepto jurídico indeterminado para la Fiscalía General del Estado, la Sala de lo Penal del TS (Sentencia 539/2003, de 30 de abril (RJ 2003/3085) se atreve a dar una acertada definición:

*«Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. 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 equivale la presentación de la declaración complementaria– cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración».**¹³⁷*

También el alto tribunal, se pronuncia en el momento en el que ya no es una eximente la regularización la STS 611/2009, de 29 de mayo (RJ 2009/4202) que cita a su vez otra definición de regularización:

*«Y respecto a la tercera alegación, que se hace en defensa del motivo, de haber presentado una declaración tributaria complementaria a la del año 2001 en el IRPF y que ello permitiría apreciar la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal , tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, **ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada.***

*(...)Ciertamente, así se ha pronunciado la jurisprudencia de esta Sala, como es exponente la Sentencia 192/2006, de 1 de febrero (RJ 2006, 1042), que recogiendo lo expresado en sentencias anteriores, declara que **"Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. 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 equivale la presentación de la declaración***

¹³⁷La STS 192/2006, de 1 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2006/1042), define nuevamente regularizar e indica expresamente que no basta con que sea una autoliquidación complementaria si la Administración ya notificó sus actuaciones de comprobación, y menos aun cuando el pago de la deuda tributaria es parcial:

«(...) regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria. Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración".

Y en esa misma línea se pronuncia la Sentencia 636/2003, de 30 de mayo (RJ 2005, 7144) , en la que se declara que "... **Regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago**" recordando que "el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la **autodenuncia** y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento".»¹³⁸

Como se puede comprobar, el TS acoge el término "autodenuncia" como sinónimo de regularizar tal y como lo hace la precitada Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado. Y en cuanto al momento, una vez descubierto el fraude por la Inspección Tributaria, ya no es posible aplicar la eximente.

Por otra parte no se puede acudir a una eximente si la Administración ya ha iniciado una inspección tributaria. Es algo similar a lo expuesto en el artículo 28 de la LGT, que recoge un caso similar por presentación extemporánea cuando ya ha sido el obligado tributario requerido por la Administración, y donde aparte del recargo establecido, será compatible con la imposición de sanciones tributarias. Dicho de otra manera, tanto el TS como el artículo 28 de la LGT (a diferencia de lo establecido en el artículo 27 de dicha norma) no "premián" que el sujeto no regularice voluntariamente su situación.¹³⁹

Por otra parte, la STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709) aclara con acierto que una deuda prescrita tributariamente (4 años) no es una deuda regularizada:

¹³⁸En este mismo sentido, tampoco puede pretenderse que la regularización sea eximente cuando ya la Administración ha notificado sus actuaciones comprobatorias. Para muestra lo expresado en la STS 539/2003, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2003/3085):«(...) por lo que no puede pretenderse que la declaración complementaria hubiese debido operar como si la Administración no hubiese iniciado actuaciones de comprobación. Quiere decir todo ello que, tanto por esta razón de forma como por aquella de fondo, fue correctamente denegada la apreciación, en los hechos probados imputados al acusado, de la apreciación de la excusa absolutoria prevista en el art. 349.3 CP/1973.»

¹³⁹Y sobre el plazo, la STS 1371/2000, de 29 de septiembre (RJ 2000/9251) permite que se aplique la excusa absolutoria incluso el mismo día en que se notifica la denuncia o querrela:«(...)Frente a ello hemos de decir que, de una parte, la Administración tributaria no parece que iniciase, como era obligado, actuación ninguna de comprobación tendentes a la determinación de las deudas objeto de regularización, limitándose a denunciar el descubierto ante los Tribunales, y de otra, aunque el plazo para que pueda apreciarse esta excusa absolutoria puede empezar a contarse desde la notificación de una querrela o denuncia formulada por el Fiscal o el Abogado del Estado en averiguación de la existencia de un posible fraude fiscal, en el caso que nos ocupa, al haberse producido la regularización el mismo día de tal notificación, no puede negarse al presunto reo el beneficio absolutorio que se establece en los indicados preceptos, ya que difícil es determinar, aunque fuera por horas, que la autoliquidación o regulación no fuera anterior a la tan repetida notificación iniciadora de las diligencias penales.»

Es decir, como vemos, es la traslación al delito fiscal del día de gracia que existe en otros órdenes jurisdiccionales.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«**En derecho tributario, se afirma, la prescripción de la obligación fiscal equivale al pago espontáneo fuera de plazo** (art. 61.3 de la Ley General Tributaria, reformada por Ley 25/1995). De este modo, si el pago espontáneo fuera de plazo antes del juicio y (notificación) de las actuaciones da lugar a la exención de la responsabilidad penal (art. 305.4 Código Penal y 349.3 del derogado), **el transcurso del plazo de prescripción de la obligación tributaria antes del inicio de las actuaciones inspectoras debe conducir al mismo resultado**. Por lo demás, es la conclusión, esta tesis debería prosperar porque tiene encaje en la literalidad de la disposición del Código Penal aplicable, en ambas versiones citadas, y se corresponde con el sentido teleológico de la misma, puesto que prescrita la obligación fiscal el interés recaudatorio de la administración desaparece, ya que su actitud sólo puede interpretarse como renuncia al uso de los recursos de autoprotección de que le dota el ordenamiento.

(...) Por tanto, nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así, pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislador y de la ley. La consecuencia, es, por tanto que **una deuda prescrita no es una deuda regularizada.**»

En otras palabras, lo viene a decir el TS es que porque una deuda esté prescrita tributariamente, es decir han transcurrido más de 4 años desde el fin del periodo voluntario de pago (sin que se produzcan interrupciones de la misma), y nos encontramos dentro del “quinto año” (o 10 años en los casos agravados), si al obligado tributario se le comunica el inicio de las actuaciones tendentes a su regularización, no puede éste alegar prescripción tributaria en ningún caso al no estar prescrito el delito.

Serrano Gómez y otros¹⁴⁰, señalan que cuando se satisface una deuda prescrita la vía administrativa se consideran absorbidas con la regularización otras irregularidades, o incluso falsedades instrumentales que pudieran haberse cometido con anterioridad a la regulación.

Por otra parte, traemos a colación una sentencia en el que a pesar de no darse la eximente, si se da una circunstancia atenuante que no es la del precepto 305.6 del CP. Concretamente la STS 2476/2001, de 26 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2002/2033), expresa lo siguiente:

¹⁴⁰ Serrano Gómez, A. y otros: *Curso de Derecho penal Parte Especial*. Dykinson.2015.



«El art. 305.4 CP, en el que se establece una excusa absolutoria para el caso de que el defraudador a la Hacienda Pública regularice su situación tributaria antes de que se le haya notificado por la Administración la iniciación de actuaciones de comprobación o si, éstas no se hubiesen producido, antes de que se hubiese interpuesto denuncia o querrela o de que se hubiese comenzado judicialmente a proceder, es evidente que no ha sido infringido por la sencilla razón de que no ha sido aplicado, como expresamente reconoce la parte recurrente en el breve extracto del motivo. No solamente no ha sido aplicada la excusa absolutoria sino que expresamente ha sido rechazada su aplicación en el fundamento jurídico quinto de la Sentencia recurrida. **La que sí ha sido apreciada, justificadamente, es la atenuante analógica** prevista en el núm. 6 del art. 21 CP puesto en relación con el núm. 4º de la misma norma.»

La precitada sentencia, pone de manifiesto que en un caso en el que no existe excusa absolutoria, si puede darse la atenuante del artículo 21.6¹⁴¹ del CP más conocida como “pena de banquillo”.

En síntesis, en la defraudación fiscal existe excusa absolutoria en 3 supuestos, estando exento de responsabilidad penal quien proceda a la regularización (abono de la deuda) de situación tributaria, en relación a las deudas que se refiere el tipo penal, antes de que:

- Se le notifique por la Administración tributaria competente el inicio de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de dicha deuda tributaria
- El Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, Letrado de la Administración competente, o el representante procesal de la Administración interponga querrela o denuncia
- El Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias efectuadas.

A *contrario sensu*, si la regularización se produce con posterioridad a los 3 casos antes expuestos, no habrá excusa absolutoria aunque si pueda ser tomado como atenuante por la autoridad judicial en atención al daño reparado.

¹⁴¹El artículo 21.6 dispone que es una eximente «La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Una opinión discordante con el TS es la de Sanz Díaz-Palacios, que expresa que ante el silencio del legislador, y siempre en aras de una interpretación favorable al reo, la regularización no ha de entenderse como sinónimo de pago sino que bastaría con declarar aquello que se ha omitido para obtener la excusa absolutoria.¹⁴²

Sin embargo, Merino Jara y Serrano González de Murillo¹⁴³, difieren del anterior autor, ya que consideran preciso realizar el ingreso de forma inmediata al expresar que «*quien en su momento eludió el pago de tributos debe ser quien corra con el riesgo de su falta de liquidez posterior le impida reparar la lesión al bien jurídico, al igual que, mutatis mutandis, el autor de tentativa de envenenamiento se expone a que la víctima muera a pesar de sus esfuerzos por salvarle la vida.*»

Por último, como doctrina administrativa de gran relevancia, reproducimos parte de la Resolución de 9 octubre 2014 (JT 2014/1808) TEAC:

«(...) El reclamante también cuestiona, en el primer apartado de su escrito de alegaciones, "si es posible defraudar a la Hacienda Pública cuando el devengo de la cuota tributaria se encuentra prescrito", entendiéndolo que "pasado el plazo de cuatro años establecido en la normativa tributaria no puede pretenderse exigir responsabilidad alguna derivada de dicho impago".

(...) Pues bien, esta alegación que, en síntesis, se basa en fijarse tan sólo en la duración de la responsabilidad administrativa derivada de la realización de un hecho imponible, debe rechazarse porque, dicho sea también de modo sintético, supone olvidar por completo que la realización de un hecho imponible tiene otro plano de responsabilidad, el penal, en el que los plazos de reacción del Estado son más amplios y en cuyo ámbito se realizaron los pagos cuya devolución ahora se demanda.

(...) El plazo de prescripción administrativa es de 4 años. Sin embargo, el plazo de prescripción para los delitos contra la Hacienda Pública asciende a 5 años, de conformidad con los artículos 131.1 y 305.1 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777).

(...) Por tanto, en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias del 'Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005' y del 'Impuesto sobre el Patrimonio 2005', se había producido la prescripción administrativa de las deudas tributarias, pero no había transcurrido el plazo de

¹⁴² Sanz Díaz-Palacios J.A.: *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*. Atelier. 2009.

¹⁴³ Merino Jara, I; Serrano Fernández de Murillo, J.L.: *El delito fiscal*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 2000. ISBN 84-7130-968-8.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

prescripción (5 años) de los delitos contra la Hacienda Pública, que pudieran haberse cometido en relación con ese periodo, de conformidad con los artículos 131.1 y 305.1 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), por lo que estaban completamente expeditas las posibilidades de depurar todas las consecuencias del delito, incluida la responsabilidad civil derivada de él.

Así, la prescripción administrativa, no supone obstáculo alguno, para la exigencia de la responsabilidad civil derivada del delito, puesto que ésta nace de la ejecución del hecho descrito por la Ley como delito(...). En segundo lugar, el reclamante alega que los ingresos extemporáneos realizados tienen la consideración de ingresos indebidos tributarios, al haberse efectuado una vez transcurridos los plazos de prescripción, de conformidad con en el artículo 221 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)

(...) En conclusión, no resulta admisible la pretensión del reclamante de obtener la devolución de lo ingresado en las declaraciones-liquidaciones complementarias, puesto que en absoluto constituyeron ingresos indebidos. Como ya hemos apuntado, no se puede pretender que se mantengan los efectos favorables derivados de la presentación de tales declaraciones, es decir la obtención de la excusa absolutoria del delito de defraudación tributaria, que tiene como único pilar el reintegro a la Hacienda Pública de las cantidades defraudadas, y, al mismo tiempo, derribar ese único pilar recuperando las cantidades pagadas.»

En el asunto que resuelve el TEAC, éste se muestra contundente y acertado ante una ingeniería “delito-fiscal”, donde el recurrente tiene la pretensión de utilizar la LGT y el CP a su antojo, y coger lo “mejor de los dos mundos”. Es decir el recurrente regulariza su situación tributaria una vez prescrita la deuda tributaria pero no el delito, y una vez que se le exonera de su responsabilidad penal tiene el arrojo de calificar, ese mismo dinero que sirvió para reparar el bien jurídico protegido, como ingreso indebido. Dicho de otra manera, intenta que se le exonere de su responsabilidad penal sin abonar realmente nada. Es más, si el TEAC hubiera reconocido como indebidos esos ingresos, se le tendrían que abonar al responsable penal los intereses de demora correspondientes. En otras palabras, aunque la deuda tributaria esté prescrita, la Administración tributaria cobrará el quinto año (o hasta el décimo en los casos agravados), por responsabilidad civil.

8. El error de tipo y el error de prohibición.

El dolo puede ser excluido por la falta de alguno de sus elementos (el cognoscitivo o intelectual, y el volitivo).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El elemento intelectual no se da cuando existe un error de tipo, que puede determinar una situación de ignorancia en el sujeto activo o un equivocado conocimiento de los elementos del tipo.

Es decir, podemos distinguir entre el error de tipo y el de prohibición. El primero de ellos significa un desconocimiento de un elemento objetivo relevante, una falta de conciencia al obrar, una diferencia entre la acción que tiene intención de realizar y la que realmente ejecuta por lo que excluye el dolo. Sin embargo, el error de prohibición no excluye el dolo, sino que excluye la culpabilidad del sujeto activo del delito o se le aplica una atenuante por no saber que su conducta está prohibida.

Dicho de otra manera, el **error de tipo** es en Derecho Penal el desconocimiento de algún elemento objetivo del tipo, como puede citarse el ejemplo de quien dispara a una persona creyendo que lo hace a un animal. En estos casos, se desajusta lo que quiere hacer el sujeto activo del delito (plano subjetivo) y lo que realmente ejecuta (plano fáctico). Por lo tanto un error de tipo excluiría el dolo necesario respecto de un hecho que no conoce. Es decir, esta clase de error excluye siempre el dolo necesario en el delito fiscal, pero sus efectos cambian según se trate de un error vencible o invencible.

El error de tipo es objetivamente vencible si prestando la debida atención, se hubiera podido evitar el daño producido. En este caso estaríamos ante una conducta imprudente que, a pesar de que se castigue en otros delitos, impediría la apreciación de delito fiscal, que sólo castiga las conductas dolosas y no así las imprudentes.

Si el error es inevitable o invencible se excluye al sujeto activo de la responsabilidad criminal en todos los delitos, *ergo* también en el de defraudación tributaria.

Para comprobar si el error es vencible o invencible (inevitable), se acude de forma objetiva a lo que hubiera hecho un sujeto medio ideal en dicha situación jurídica.

En síntesis, si hay error de tipo nunca hay dolo, si el error de tipo es vencible hay responsabilidad por imprudencia, y si es invencible no hay responsabilidad penal. Pero a los efectos que nos interesa, si hay error de tipo, ya sea vencible o invencible, al excluir ambos el dolo, elemento *sine qua non* para que se produzca el delito fiscal, nunca se dará éste.¹⁴⁴

¹⁴⁴ aunque no tenga que ver con el error de tipo, un caso que podemos asimilar a éste es cuando no se imponen costas en un juicio porque el actor se ha amparado en una interpretación razonable de la norma.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En este sentido, el artículo. 14.1 CP dispone que *«El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personas del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso como imprudente.»*

Por otra parte, el **error de prohibición** existe si el autor material del ilícito, cree precisamente que su conducta es lícita, es decir que no está prohibida por ninguna norma de derecho positivo.

Para esclarecer jurisprudencialmente que es el error de prohibición, traemos a colación la STS 73/2018, de 13 de enero de 2018 (Sala de lo Penal, RJ 2018/561):

«El error de prohibición constituye el reverso de la conciencia de la antijuridicidad como elemento constitutivo de la culpabilidad cuando el autor de la infracción penal ignore que su conducta es contraria a Derecho (SSTS 1141/1997, de 14 de noviembre ; 865/2005, de 24 de junio; 181/2007, de 7 de marzo; 753/2007, de 2 de octubre; y 353/2013, de 19 de abril).»

En otras palabras, el error de prohibición es cuando un sujeto cree que actúa conforme a Derecho.

En síntesis, el error de tipo (vencible o invencible) se vincula a la tipicidad, al desconocimiento del elemento objetivo, que en nuestro caso es no conocer que defraudar más de 120.000 euros puede ser delito (faltaría el elemento subjetivo). Y por su parte el error de prohibición atañe a la culpabilidad, al elemento subjetivo, a si hubo dolo o no. Y en otras palabras, si hay error de tipo nunca hay dolo, si el error de tipo es vencible hay responsabilidad por imprudencia, y si es invencible no hay responsabilidad pena.

Sobre lo que acabamos de comentar, Pérez Royo¹⁴⁵ señala que *«el dolo en el delito de defraudación requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria (o, en todo caso, de un deber de ingreso) y de unos determinados deberes fiscales, cuya vulneración (con el consiguiente resultado del perjuicio económico) integra la acción típica del delito. El incorrecto conocimiento de estos extremos afecta, pues, a la producción del tipo, el cual no se vería realizado al faltar el dolo. Quien no conoce la existencia de una deuda tributaria no puede tener intención de eludir su pago.»*¹⁴⁶

¹⁴⁵ Pérez Royo, F.. «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)». Civitas. Revista española de derecho financiero, 47-48, 353-384.1985.

¹⁴⁶La STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709) reflexiona sobre un caso de error de tipo y cooperación necesaria: *«(...) no cabría en ningún caso imputarle dos acciones de cooperación necesaria, esto es, dos delitos. Por eso, tendría que apreciarse la existencia de un error de tipo (como mínimo vencible) en relación con la participación en los dos delitos, o, cuando menos, en uno de ellos. Lo que llevaría consigo la impunidad de la conducta, puesto que no existe una previsión legal de participación imprudente en el delito de defraudación fiscal.»*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Dicho de otra manera, si conoce la existencia de una deuda tributaria, no se puede producir error de tipo porque el sujeto si sabe que no está actuando conforme a Derecho.

Por otra parte el TS es claro al expresar que no existe una previsión legal de participación imprudente en el delito de defraudación fiscal. Es decir, puede haber un error de tipo vencible o invencible, pero ambos casos no cabría dolo y por tanto no se daría la defraudación fiscal. Pero, en el delito contra la Hacienda Pública, en muchas ocasiones los sujetos activos del delito están auxiliados por asesores fiscales, en los que evidentemente no se puede apreciar un error de tipo por el dominio de la materia tributaria. En este sentido, sobre el error de prohibición y el asesoramiento fiscal la STS 347/2017 de 24 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547), señala que:

«Y es que una cosa es conocer QUE se infringe el deber tributario y otra saber COMO se logra ese objetivo. La ignorancia de este «como» es lo que hace que quien pretende aquel objetivo acuda a quien le ilustre sobre el camino a seguir.

*Pues bien, **no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente. Y que, si alguna duda pudiera alcanzar a quien eso percibe, cualquiera que fuera su ingenuidad, las actuaciones que indican que interviene personalmente, y no solamente estampando su firma en documentos, revelan su plena consciencia de que ese camino llevaba inexorablemente al insolidario resultado de la defraudación fiscal.***

(...)Y eso es sencillamente el contenido del dolo directo. Ni tan siquiera eventual. No estamos ante un caso de error invencible en el conocimiento de la norma, sino ante le inteligencia que busca anular las dificultades que el desconocimiento de ésta suponía para lograr el objetivo de burlarla.

Para que pueda apreciarse el error de tipo, se requiere el desconocimiento de un elemento relevante del supuesto de hecho descrito en aquél, es decir, la falta de conciencia de que al obrar como se hizo se estuviera realizando la situación prevista en la norma penal como delito.

De este modo, estando acreditada por la prueba la intervención relevante en la situación típica, tendría que estarlo asimismo la existencia de datos razonablemente sugestivos de que el correspondiente modo de obrar se produjo sin un conocimiento adecuado de los rasgos caracterizadores de aquélla. Al efecto, es bien conocida la jurisprudencia de esta sala que exige la acreditación tanto de la existencia del error (SSTS de 13 de junio de 1990 [RJ 1990, 5291] , de 22 de enero de 1991 [RJ 1991, 244] y de 7 de julio de 1997 [RJ 1997, 5748]), como, en su caso, del carácter invencible del mismo (SSTS de 28 de marzo [RJ 1994, 2607] y de 30 de junio de 1994 [RJ 1994, 5168]).

(...)Así, y puesto que la consecución de ese resultado en las beneficiosas condiciones fiscales buscadas hacia preciso articular la operación de la forma que consta, es evidente que R. C. fue consciente del alcance antijurídico de cada uno de los pasos dados, en tanto que imprescindibles para obtener el fin defraudatorio reflexivamente perseguido.»

Página 115

ÁMBITO- PREFIJO

CSV

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

GEISER

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular

Nº registro

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

000008745e2000018670

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

Y en esa búsqueda no se acude a una delegación en el asesor. Se busca la colaboración que participe en el objetivo respecto del cual ninguna duda se tiene sobre su ilicitud sino solamente sobre el procedimiento de consecución. Sin duda más rentable para el acusado que el mecanismo que la Hacienda, por más que con carácter voluntario, pone a disposición del contribuyente ignorante: acudir a los servicios de ayuda al respecto por la administración financiera.

En definitiva la existencia de conocimiento concurre inequívocamente respecto de los elementos que exige el tipo fiscal: a) sobre la situación económica que genera la obligación de tributar constituida por la efectiva percepción de los derechos de imagen con le retribuyeron terceros, es decir el hecho imponible; b) el deber de tributar por razón del mismo, y c) el incumpliendo del deber o sea el hecho del impago.

(...)Por tanto, entendemos que quien sí sabe que está obligado a abonar la cuota tributaria en un tributo y elude su pago, tendría conciencia de su antijuricidad y por consiguiente ánimo de defraudar.»

Como podemos comprobar, el TS se muestra contundente al indicar que si una persona sabe que tiene que abonar una deuda tributaria y busca asesoramiento, en ningún caso se va a dar el error de tipo, dado que lo que busca en el asesoramiento fiscal es precisamente el *iter criminis*, es decir el “como” defraudar, que es lo que precisamente desconoce el obligado tributario. Estamos ante un caso de ignorancia deliberada. Y por supuesto, el asesor fiscal no puede caer en un error de tipo ni de prohibición al ser un profesional de la materia tributaria.

En el ámbito de las sanciones tributarias¹⁴⁷, el Tribunal Económico Administrativo Central señala en su resolución de 10 de febrero de 2000 que **«Sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias psicológicas y de cultura del infractor. Finalmente la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer.»**

¹⁴⁷El artículo 179.1.d) de la LGT expresa que las acciones u omisiones no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria *«cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.»*. Es decir, nos encontramos ante casos de eximentes por error de tipo.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Como comentario a la resolución anterior y a mayor abundamiento, para la comisión de una infracción tributaria no se exige dolo, por lo que un error de tipo vencible dará lugar a la imposición de la oportuna sanción. Y por otra parte, entendemos que no puede existir error de prohibición en Derecho Tributario, dado que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está consagrado en el artículo 31 de la CE, y como indica el CC, la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento. Es decir, en este plano no se pueden comparar la imposición de una sanción tributaria con la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, por su gravedad y exigencia o no de dolo. No hay que olvidar que, si un obligado tributario no abona una cuota superior a 120.000 euros, y el órgano competente para conocer el proceso penal no aprecia delito, ello no es óbice para que se le sancione tributariamente en base a los hechos que el juez o tribunal considerase probados.

En síntesis y tal y como indica el TEAC, sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa. El error será invencible cuando el obligado tributario actúe conforme a una interpretación razonable de la norma tributaria. En este sentido Bajo Fernández ¹⁴⁸ «*existe en la Ley General Tributaria (LGT) una eximente descrita como «interpretación razonable de la norma». En el orden administrativo sancionador el obligado tributario queda exento de responsabilidad cuando, pese a haber actuado en contra del Derecho, lo hace al amparo de una interpretación razonable de la norma. Es decir, el administrado está exento de responsabilidad cuando incurre en un error sobre el Derecho, porque lo interpreta inadecuadamente pero de manera razonable.*»

A lo expresado por Bajo Fernández podemos añadir que si el obligado tributario no puede ser sancionado administrativamente si se ampara en una interpretación razonable de la norma, aún menos podrá ser sujeto activo de un delito por defraudación tributaria dado que desaparece el dolo necesario para que se dé el tipo.

El citado autor, afirma que los artículos 183.1, 179.2 y 153 de la LGT regulan, entre otras cosas, lo relativo al dolo, la imprudencia y el error en las infracciones tributarias. Y aunque su ordenación no es gramaticalmente coincidente con la recogida en el Código penal, la Unidad de todo el Ordenamiento sancionador obliga a comprender el tratamiento del error de prohibición en el Derecho penal tributario.

Además, (continúa Bajo Fernández) la LGT exige para el cumplimiento del elemento subjetivo que el sujeto haya obrado con dolo o culpa (art. 183), lo que determina la relevancia del error, tanto el de hecho (también

¹⁴⁸ Bajo Fernández, M.: « *¿Puede una persona jurídica conocer la antijuridicidad de la norma? A propósito de una doctrina del TEAC sobre el artículo 179 LGT*». Dialnet.2011.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

llamado de tipo) como el de derecho (también llamado de prohibición) como excluyentes o atenuantes de la responsabilidad.

Esta doctrina se aplica tanto cuando el obligado tributario es persona física, como cuando reviste forma societaria.¹⁴⁹

9. La ignorancia deliberada.

Muy relacionado con el error, está la ignorancia. Se trata de comprobar si ha habido una infracción del deber de cuidado que se impone a todos los ciudadanos. Por tanto, si el sujeto activo posee unos menores conocimientos, una menor capacidad o unas disminuidas facultades psíquicas o perturbadas por alguna situación, su culpabilidad se considerará disminuida o excluida. Esta ignorancia no es deliberada.

Pero dentro de la ignorancia, nos encontramos en el delito contra la Hacienda Pública con el problema de la denominada *ignorancia deliberada*, que se produce cuando el presunto sujeto activo del delito no quiere conocer acerca del posible delito para luego aducir en su defensa que como desconoce la materia tributaria, alegando un error de tipo, eludiendo así el dolo necesario para que, independientemente de la cuantía sustraída a la Hacienda Pública, no pueda ser condenado por defraudación fiscal.

Para Jakobs¹⁵⁰ resulta inaceptable que estos desconocimientos se beneficien de un tratamiento privilegiado que no se puede justificar axiológicamente, sino a partir del interés del legislador en establecer una frontera clara y no complicada entre dolo e imprudencia. En su opinión es un contrasentido que el desconocimiento atribuible a la indiferencia exonere del delito y, en contraposición, los conocimientos debidos a un exceso de escrúpulos por parte del sujeto permitan fundamentar una condena por delito doloso. Asimismo, crítica la regulación del error del artículo 14 del CP, donde se establece la obligación de atenuar siempre que existe un error, sea de tipo o de prohibición, sin importar las causas de la falta de conocimiento.

En este sentido, no podemos estar más de acuerdo con Jakobs, ya que resulta inadmisibles que una persona "se pueda hacer el ignorante tributario" y se le exima de la pena, y que de un profesional tributario ya se presuponga de antemano que todo lo que realice sea dolosamente. A este respecto el CC (artículo 6.1) es

¹⁴⁹ Bajo Fernández M.: *Eficacia del error de derecho*. Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), Vol. 2, 2010 (Tomo II), ISBN 978-84-9903-482-9, págs. 863-873.

¹⁵⁰ Jakobs, G: *Derecho penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*, 2.ª ed., trad. J. Cuello Contreras y J.L. Serrano González de Murillo, Madrid, 1995.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

claro al indicar que la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, y el artículo 31 de la CE cuando manifiesta que “todos” estamos obligados a sostener los gastos públicos abonando los correspondientes tributos, algo que es de común conocimiento por el sujeto medio ideal. Hablando en clave de filosofía del Derecho, la moral imperante en nuestra época, no se acerca al derecho positivo ni a la jurisprudencia debido a que se premia a quien no quiere saber, y se castiga con dolo, no sólo al operador jurídico-tributario, sino al ciudadano que se preocupa de conocer sus deberes fiscales.

Ejemplos muy mediáticos son los procesos penales seguidos recientemente contra estrellas del fútbol como Cristiano Ronaldo y Messi, donde ambos alegan esta causa para eludir el delito, cuando es manifiesto que una persona que perciba tal salario no puede ignorar que tenga deberes con la Hacienda Pública, cuestión que conoce cualquier ciudadano “medio” sin necesidad de tener estudio alguno. Es más, muchas veces lo que persiguen quienes poseen grandes fortunas son precisamente un asesoramiento fiscal que eluda el control por parte de la Administración tributaria. Por tanto, no puede no conocer sus deberes tributarios quien acude a un asesoramiento fiscal. Sería un caso tan descabellado como quien contrata a un abogado sin conocer que tiene un juicio.

Sobre la ignorancia deliberada, la Sala de lo Penal, en la STS 1885/2017 de 24 de mayo de 2017 (ECLI: ES: TS: 2017: 1885), expresa lo siguiente:

*«(...)en la sentencia de este Tribunal Supremo nº 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo (hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del (art. 14.1 CP) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una **transposición del «willful blindness» del derecho norteamericano** y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional.*

Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada» - cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006 - pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual », o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo.»

Es decir, el TS adopta una postura intermedia en el que no se puede presumir dolo sin probarlo, ni tampoco alegar ignorancia de forma deliberada para excluirlo. Además critica la transposición del término “willful blindness” del derecho norteamericano al derecho español con el término “ignorancia deliberada”, dado que el principio acusatorio, al principio de culpabilidad y la presunción de inocencia operan de manera distinta en derecho comparado.¹⁵¹

Por su parte, el TC, en Sentencia 138/2016, de 18 de julio (BOE núm. 196, de 15 de agosto de 2016) (ECLI:ES: TC: 2016: 138), también opina sobre la ignorancia deliberada y su transposición al derecho español:

«(...) cabe concluir que tenían conocimiento de que la sociedad estaba obligada a cumplir con sus obligaciones tributarias. (...)

Por consiguiente, existió prueba de cargo suficiente, y la valoración de la prueba es lógica y razonable.

Queda por analizar la queja que realizan los recurrentes, referida a la aplicación de la doctrina de la “ignorancia deliberada”, que tratan de llevar al ámbito del principio de legalidad penal. Sin embargo, como dice el Ministerio Fiscal en su escrito de alegaciones, las referencias que hace la Sentencia de instancia a esta construcción jurídica sólo son un plus en el razonamiento, puesto que ni siquiera el Juez a quo dice que ésta sea la base de la condena, que aclara suficientemente en el amplio fundamento que le destina.»

A modo de resumen, en la actualidad se producen muchos casos de ignorancia deliberada que lo que esconden es un “blindaje” para ser procesados por delito fiscal y, a mayor abundamiento, el “buen ciudadano” que se preocupa de sus deberes fiscales, no puede alegar esta ignorancia que es premeditada.

¹⁵¹ Asimismo, la STS 347/2017 de 24 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547) también rechaza este término: *«lo que se ha dado en denominar «ignorancia deliberada». Debemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS nº 830/2016 de 3 de noviembre (RJ 2016, 5570), el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo (hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del art. 14.1 CP) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del «willful blindness» del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada»(...) pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual», o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo.»*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En nuestra opinión, si se prueba la existencia de ignorancia deliberada debería ser un agravante y no una eximente, porque existiría dolo en la defraudación fiscal, y dolo en el proceso penal.

Ahora bien, hasta ahora nos hemos referido a la ignorancia deliberada de personas físicas, pero ¿Puede una persona jurídica conocer la antijuricidad de la norma? Esto mismo es lo que se plantea Bajo Fernández¹⁵² que manifiesta que «*La Administración lleva décadas sancionando a las personas jurídicas con “penas administrativas” que tienen que estar sometidas a los mismos principios del Derecho penal, incluido el de culpabilidad y exclusión de la responsabilidad objetiva. El Código penal ha incorporado recientemente la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, lo que obliga a examinar las resoluciones que en ese orden se dictaron. El más alto Tribunal administrativo ha tratado a las personas jurídicas como sujetos de imputación, incluidos los elementos subjetivos, llegando a la conclusión de que una empresa con forma societaria que tenga unas determinadas dimensiones, no puede invocar el error sobre el Derecho por una interpretación desacertada, pero razonable, de la norma porque tiene (o debería tener) medios personales y materiales para haber adoptado un correcto entendimiento de la disposición jurídica.*

Esto implica castigar a la persona jurídica por sus propios hechos y su propia culpabilidad. En consecuencia, no parece que en el orden administrativo se utilice el principio de atribución según el cual la persona jurídica respondería penalmente por atribución del hecho doloso o imprudente de la persona física que realizó la conducta punible.»

Es decir, si bien penalmente si se puede atribuir responsabilidad a una persona jurídica, en derecho tributario sancionador habría que acudir, para esclarecer si puede invocar el error sobre el Derecho por una interpretación desacertada, pero razonable de la norma, a la dimensión de la sociedad, de manera que si esta es de “gran dimensión” no debería no acertar al aplicar la norma porque se le presupone que debe tener un asesoramiento jurídico adecuado. La dificultad obviamente radica en conocer cuál es el límite para que sea considerada una persona jurídica de “grandes dimensiones”.

10. Ocultación, medios fraudulentos y acción típica

Al ser el delito contra la Hacienda Pública una “ley penal en blanco”, hay que acudir a la LGT para extraer una definición en derecho positivo del término ocultación. Concretamente el artículo 184.2 de la citada norma

¹⁵²Miguel Bajo Fernández M: «¿Puede una persona jurídica conocer la antijuricidad de la norma?: a propósito de una doctrina del TEAC sobre el artículo 179 LGT». *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, ISSN 0210-3001, Tomo 64, Fasc. /Mes 1, 2011, págs. 11-29.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

indica que «(...) Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que **se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos**, o en las que se **omitan total o parcialmente** operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato **que incida en la determinación de la deuda tributaria (...)**»

Así las cosas, aparte de la utilización de medios fraudulentos, podemos sostener que para la existencia de este delito se requiere como mínimo ocultación, debido a que en él siempre ha de concurrir dolo (vid. art. 184.3 de la LGT).¹⁵³

Para Choclán Montalvo¹⁵⁴ «Sin ocultación no puede apreciarse delito fiscal. Luego habrá que clarificarse que se entiende por ocultación. No lo es, vaya por delante, la mera omisión de la declaración o la presentación de una declaración inveraz. No tiene que ver con el acto de la declaración, sino con la disimulación del hecho imponible.»

No compartimos en su totalidad la opinión del citado autor dado que, la “mera omisión de la declaración” de forma deliberada equivale a dolo, y si a esto le aunamos una cuantía defraudada superior a 120.000 euros, se habría consumado el delito. Item más, una declaración inveraz de forma consciente también puede originar el delito por defraudación tributaria al existir igualmente dolo. La LGT es clara al definir ocultación, y a ella hay que acudir para conocer el término porque estamos ante una ley penal en blanco. Asimismo, para disimular el hecho imponible, basta con ocultar, con omitir (término que emplea el precepto 305.1 del CP) una realidad

¹⁵³ Este precepto indica que «se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

¹⁵⁴ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer España S.A..2016. ISBN: 9788490901649.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

tributaria que ignore la Hacienda Pública. En palabras más sencillas, no hace falta un entramado de veinte sociedades pantalla para que se consuma el delito contra la Hacienda Pública, pues estaríamos allanando el *iter criminis* del delincuente, ya que mientras más sofisticado fuese el fraude más posibilidades tendría de cometer el delito, optando éste por una defraudación “más simple” para no acabar imputado. Es decir, basta con que exista dolo y se supere el umbral cuantitativo.

El TS (Sala de lo Penal), en Sentencia de 12 marzo 1986 (RJ 1986/1462) expresa lo siguiente referente a la ocultación:

*«La acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumbe al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adecuadas, pero, habida cuenta de que, «fraude», equivale semánticamente a «engaño» o a «acción contraria a la verdad o a la rectitud», «defraudación», a «acción o efecto de defraudar», y «defraudar», siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a «cometer un fraude en perjuicio de alguno», y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual **lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, cuya intención de defraudar, la presume el legislador, en el párrafo primero del art. 319, mediante una interpretación auténtica que no parece excluir hipótesis distintas a las expresamente previstas, «en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción de la acción investigadora de la administración tributaria»; a lo que cabe agregar que es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta, que, la elusión del pago de impuestos conseguida ascienda a una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas .»** (Actualmente 120.000 euros).*

Es decir, para el TS ocultar equivale a falsear bases tributarias en aras de la elusión de la obligación tributaria correspondiente y con *animus defraudandi*. En nuestra opinión y para falsear bases tributarias, puede haber ocultación desde que se “camuflan” bienes y derechos, o se introducen deudas ficticias que a requerimiento de la Inspección tributaria no puedan justificarse por ser inexistentes o falsas. Es decir, si bien hace falta la existencia de dolo, tampoco hay que acudir a un engaño “desmesurado” para que se consuma el delito, es más, cabe recordar la exigencia de cuotas tributarias (que no bases imponibles) superiores a 120.000 euros no están al alcance del sujeto medio ideal.¹⁵⁵

¹⁵⁵Sobre la falsedad documental, el artículo 390 del CP dispone que:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Otra Sentencia del TS de interés, aunque de la sala de lo Contencioso-Administrativo, es la de 4 marzo 2003 (RJ 2003/3287):

«(...) El supuesto que estamos analizando consiste en **dejar de ingresar en plazo**, y, aunque no lo diga de modo expreso el artículo 79, letra a), de la Ley General Tributaria, **encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos.**»

Compartimos plenamente la opinión de esta Sala del TS que considera que hay ocultación cuando se descubre elementos que afecten a las bases tributarias en un procedimiento inspector, a lo que podemos añadir que en un procedimiento de comprobación limitada (que puede realizar la Unidad de Gestión y no siempre la Inspección Tributaria), o de adición de bienes en el ISD, es decir en una "comprobación abreviada" se pueden descubrir datos que estén ocultos. Aunque por motivos obvios, resulta claro que el procedimiento donde normalmente se detectará una ocultación será el inspector por el mayor alcance de sus actuaciones.

Ahora bien, si la Administración tributaria puede regularizar al obligado tributario con los propios datos proporcionados por este (verbigracia procedimiento de verificación de datos), en ningún caso habrá ocultación. Recordemos que puede haber ocultación presentando una autoliquidación declarando deudas inexistentes, o sin incluir bienes o derechos.

11. Simulación, fraude de ley, y delito fiscal. Análisis tras la STC 120/2005

La simulación se encuentra definida en el artículo 16¹⁵⁶ de la LGT.

Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad:

- 1.º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial.
- 2.º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad.
- 3.º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho.
- 4.º Faltando a la verdad en la narración de los hechos.

Añadiendo el precepto 392 que «Las mismas penas se impondrán al que, sin haber intervenido en la falsificación, traficare de cualquier modo con un documento de identidad falso. Se impondrá la pena de prisión de seis meses a un año y multa de tres a seis meses al que hiciere uso, a sabiendas, de un documento de identidad falso.»

¹⁵⁶ El citado precepto dispone que: «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, el equivalente al fraude de ley en la LGT es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal y como se define en el artículo 15¹⁵⁷ del citado cuerpo legal.¹⁵⁸

Para delimitar la diferencia entre fraude de ley y simulación, traemos a colación la STS 1336/2002 de 15 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2002/8709) :

«La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir.

En el caso que se examina, el Tribunal ha entendido que lo producido fue un supuesto claro de simulación, debido a que el genuino interés de los implicados no estaba en la ampliación del capital y la incorporación de nuevos socios. Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma («norma

¹⁵⁷ El artículo 15.1 de la LGT preceptúa lo siguiente: «Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.»

¹⁵⁸ Cabe recordar que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se sanciona en la LGT en su artículo 206 bis:

Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

de cobertura»), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto («norma defraudada»).

En síntesis, para el TS la simulación es un tipo de ocultación, y pone de ejemplos el de “sociedades pantalla” que ocultan lo que la verdadera situación tributaria de la sociedad dominante.¹⁵⁹

En cuanto a la simulación y las facturas falsas, la STS 523/2015, de 5 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2015/5129) apunta lo siguiente:

«No cabe confundir lo que es una simple alteración de la verdad en un documento existente o que responda a una operación real cuyos datos se falsean, con la simulación consistente en la completa creación "ex novo" de un documento con datos inveraces o relativos a un negocio o a una realidad inexistente que se pretende simular.

Este último supuesto es el que nos atañe, ya que el acusado, junto con los otros dos, confeccionaron facturas deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente (véanse SS.T.S 1345/2005 de 14 de octubre (RJ 2006, 55) ; 37/2006 de 25 de enero (RJ 2006, 3331; 298/2006 de 8 de marzo; 784/2009 de 14 de julio (RJ 2009, 6983) ; 278/2010 de 15 de marzo (RJ 2010, 4491) ; 1064/2010 de 21 de octubre; 1100/2011 de 27 de octubre (RJ 2012, 1099) , etc. etc.).»

Por tanto, las facturas falsas (medio fraudulento típico en Derecho Tributario) también suponen un caso de simulación para el TS, y por tanto de ocultación.

Otra sentencia de interés, en este caso para esclarecer que es fraude de ley para el TS, es la 539/2003, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2003/3085):

«No es cierto que se haya castigado como delito una conducta no prohibida sino permitida por la Ley. Lo que se ha castigado es la elusión del pago de un tributo –el impuesto sobre la renta de las personas físicas– a que estaban obligados los acusados, mediante una compleja maniobra comercial aparentemente lícita

¹⁵⁹En este sentido y sobre las “sociedades pantalla”, se tratan en la STS 970/2016, de 21 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/6497):

«(...) todo lo cual arroja un importe por el valor actualizado del inmueble de 2.444.334,82 y, por otro lado, el precio abonado por la entidad compradora por dichas participaciones (3.700.000), según el contrato de opción de compra suscrito por el Letrado Sr. Hugo ... arroja un resultado de 1.255.665,18 euros de plusvalía, cantidad que el Sr. Rogelio no declaró como ganancia patrimonial en el impuesto de la renta y que intentó eludir amparándose en la adquisición de una sociedad pantalla que no podía ser considerada en modo alguno como patrimonial, ascendiendo la cuota defraudada por el ejercicio de 2006 a la suma de 187.839 euros ". »





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

pero realmente antijurídica, porque la misma no tenía ni podía tener otra finalidad, como exhaustivamente se razona en la Sentencia de instancia, que la de ocultar quiénes eran los verdaderos sujetos pasivos del impuesto y disipar finalmente la cuota tributaria simulando una pérdida fiscal en la sociedad que, tras la cadena de operaciones ingeniosamente articuladas, parecía asumir el deber de tributación.

(...) La citada conducta concurren todos los elementos que, desde un punto de vista objetivo, integran el tipo de delito contra la Hacienda Pública: la elusión del pago de un impuesto cuya cuota ascendía, en cada uno de los acusados, a más de quince millones de pesetas y la utilización de una mecánica claramente fraudulenta en cuanto que, por su meditada y sofisticada complejidad, era idónea para engañar a la Administración.»

El caso que conoce el TS en la precitada sentencia es "una compleja maniobra negocial aparentemente lícita pero realmente antijurídica", es decir una simulación que acarrea ocultación a la Administración tributaria.

Aunque la Sentencia de mayor calado, fue la que expuso el 10 de mayo de 2005 el TC 120/2005 (recurso de amparo 5388-2002):

«El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es,





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

(...) Mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista.»

El TC realiza una delimitación negativa de que no es fraude de ley en la precitada sentencia, para indicar posteriormente de forma expresa y con rotundidad que cuando hay fraude de ley, nunca puede haber simulación debido a que los artificios "saltan a la vista", y en consecuencia nunca originará un delito contra la Hacienda Pública, cuestión que compartimos. En este sentido se muestra Choclán Montalvo¹⁶⁰, quien manifiesta que «*la STC 120/2005 establece, con acierto, la necesidad de diferenciar el fraude de ley y la simulación, reduciendo la defraudación penal a esta última situación. Luego un supuesto, calificable como fraude de ley, no es punible. (...) La cuestión ahora se desplaza hacia la calificación jurídica del negocio de que se trate, apreciándose en la práctica una clara tendencia de la inspección de los tributos a expandir el concepto simulación, pues se es consciente de que la calificación fraude de ley sustrae el supuesto del ámbito sancionatorio penal y administrativo.*»

Sin embargo, el TC en posterior Sentencia 129/2008, de 27 de octubre de 2008 (Recurso de amparo 4615-2005) matizó algo su anterior postura:

*«(.) La STC 120/2005 se limitó a afirmar que la argumentación judicial en la interpretación de la norma aplicada y en la subsunción de los hechos probados en la misma no tenía la razonabilidad suficiente como para salvaguardar el valor de la seguridad jurídica que informa el derecho a la legalidad penal, pues «la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como **fraude de ley tributaria**»*

(...) Y claro es que la conclusión penal final de las mismas de que se ha producido una conducta defraudatoria en el sentido del art. 349 del Código penal anterior no se sustenta ya, como en el objeto de la STC 120/2005, en la simple consideración de que se ha realizado un negocio jurídico en fraude de ley,

¹⁶⁰ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer España S.A.2016. ISBN: 9788490901649.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

consideración que ahora expresamente se niega, sino en la apreciación de que la compraventa de acciones efectuada tiene componentes de simulación que hacen que la conducta de su promotor reúna todos los caracteres típicos del delito de defraudación tributaria. Dicho en forma conclusiva: el objeto de esta Sentencia y de la STC 120/2005 son diferentes porque diferente es el razonamiento interpretativo y subsuntivo de las resoluciones impugnadas; no puede atenderse a la petición de que se aplique la doctrina constitucional en la presente Sentencia del mismo modo estimatorio que en la STC 120/2005 porque su objeto es diferente hasta el punto de que las Sentencias ahora recurridas niegan el punto de partida argumentativo de las Sentencias que fueron objeto de reproche constitucional en la STC 120/2005. »

Para Alcácer Guirao¹⁶¹ «la STC 129/2008 no contradice formalmente las conclusiones de la STC 120/2005 de que, primero, el fraude de ley tributaria es penalmente atípico, y, segundo, que el delito fiscal exige una maniobra de ocultación o simulación (postulado, recuérdese, de la llamada por la doctrina «teoría del engaño»), si bien asume que el canon constitucional de tipicidad no es tan estricto como para impedir a los órganos judiciales afirmar un componente de simulación en conductas con estructura de fraude de ley, siempre que la motivación que abone esa calificación jurídica posea un mínimo de razonabilidad.»

En nuestra opinión, esta sentencia matiza algo a la 120/2005 vista anteriormente. Compartimos el punto de vista dado por el TC en el sentido que si hay fraude de ley no puede haber un delito contra la Hacienda Pública siempre que no encubra una simulación y por ende ocultación. Pero cuando el artificio disfraza un negocio subyacente que es descubierto en una labor de inspección, habrá ocultación. De hecho así se expresó por el Tribunal Supremo en la STS 751/2003 de 28 noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2004/91):

(...) No puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor desvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto.

¹⁶¹ Alcacer Guirao, R.: «Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): El derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional». Revista Española de Derecho Constitucional ISSN: 0211-5743, núm. 91, enero-abril (2011), págs. 353-379.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El art. 24 2 de la LGT (RCL 1963, 2490) dispone que los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del art. 305 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) .

A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado art.24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el art. 305 del Código Penal no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en sí misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento.»

En síntesis, para el TC en 2005 indicó que un fraude de ley *per se* no puede ser objeto del delito de defraudación fiscal, pero sí cuando existe simulación, postura que compartimos en su totalidad y que el mismo Tribunal matizó posteriormente. A la vista de las sentencias anteriores, podemos destacar las siguientes conclusiones:

- El fraude de ley previsto en la LGT puede conllevar una ocultación que puede originar un delito contra la Hacienda Pública. A pesar de nuestra opinión, que comparte el TS, el TC tiene una posición diferente, así como parte de la doctrina científica.
- Para que exista delito debe haber ocultación o medios fraudulentos tal y como se definen en la LGT. Si bien el TS considera con acierto que la interposición de sociedades pantalla o personas interpuestas es un medio de ocultación.

12. Conclusiones parciales.

De este extenso capítulo podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Estamos ante un delito que encuadra cinco modalidades: eludir el pago de tributos, no retener, no realizar ingresos a cuenta, obtener indebidamente devoluciones, y disfrutar de beneficios fiscales.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Las características de este delito son que es de resultado, puede cometerse por acción u omisión, normalmente será uniofensivo (salvo cuando exista la figura del extraneus).
 - La redacción del artículo 305, impide la figura del delito continuado. La jurisprudencia así lo interpreta. Para solventar esto sería bueno una modificación del artículo 305.
 - En cuanto a la atenuante por el abono total de la deuda antes de que transcurran dos meses después del periodo ejecutivo, el TS impone 3 requisitos: que no exista previo requerimiento desde la citación judicial, que el abono sea total, y sin que importe que la deuda sea garantizada. En otras palabras se exige el abono total en 2 meses y de forma espontánea.
 - En un supuesto no agravado, si una deuda ha prescrito y estamos en el quinto y el sujeto activo del delito es condenado, no sólo le caerá una sanción privativa de la libertad, sino que, no existiendo ya deuda tributaria, abonará por responsabilidad civil la cuantía adeudada a la Administración tributaria pertinente.
 - Hoy en día se producen muchos casos donde se alega ignorancia de forma deliberada, escondiendo un “blindaje” para ser procesados por delito fiscal..
 - En cuanto a las penas privativas de libertad referentes al delito fiscal, van de 1 a 5 años cuando no hay agravante y de 2 a 10 años cuando si lo hay. Lo que resulta de “dudosa legalidad” es porque el legislador, en un tipo agravado impone un tipo mínimo de dos años, dejando muchas penas agravadas en suspenso si el sujeto activo no tiene antecedentes penales.
 - La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS considera que hay ocultación cuando se descubre elementos que afecten a las bases tributarias en un procedimiento inspector. En otras palabras para el TS no puede existir ocultación en otros tipos de procedimientos de comprobación.
 - Ocultación no equivale sólo a no presentar la oportuna autoliquidación, porque se puede autoliquidar declarando deudas inexistentes o sin incluir bienes o derechos.
 - Existe dolo cuando se utilizan medios fraudulentos, cuando hay ocultación y cuando hay simulación. El fraude de ley (conflicto en la aplicación en la norma tributaria), no se considera ocultación por el TC.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

CAPÍTULO 5. ELEMENTO INTENCIONAL Y TIPO SUBJETIVO

1. El dolo y el dolo eventual.

En derecho penal, dentro del tipo, existe una parte objetiva (superar 120.000 como expusimos en el capítulo 4) y una subjetiva. La parte subjetiva del tipo delictual está constituida por el dolo y la imprudencia, aunque nos centraremos en el primero dado que el delito fiscal es eminentemente doloso.

Sintetizando, para que se dé el tipo delictual deben confluír dos elementos:

- Un perjuicio patrimonial superior a 120.000 euros, que constituye el elemento objetivo del injusto.
- El *animus decipiendi* o engaño (elemento subjetivo).

Este último componente del delito lo diferencia de la infracción tributaria, dado que éstas son para la Ley General Tributaria aquellas acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas en las leyes tributarias. Es decir, la infracción tributaria admite las acciones culposas mientras que el ilícito penal no. Por lo que, cuando existe dolo, la única diferenciación entre el ilícito administrativo y el penal, queda al final reducida a que supere o no los 120.000 euros.

El dolo puede entenderse como el conocimiento y voluntad de realizar los elementos objetivos del injusto cuando no existen causas de justificación ni de atipicidad, y tiene dos elementos:

1) El intelectual o cognoscitivo: el sujeto activo debe saber qué es lo que hace y conocer los elementos que constituyen el hecho típico. En el delito fiscal el sujeto debe saber que está defraudando a la Hacienda Pública, conocimiento que determina un requisito previo a la voluntad dado que no se puede querer ejecutar una acción si no se sabe en primer lugar qué se va a hacer.

2) El elemento volitivo: supone que la intención o propósito que persigue el sujeto es precisamente la ejecución de los elementos del tipo delictual. Es decir, los elementos subjetivos del injusto son ánimos o fines particulares sin los cuales la conducta no estaría penada por no ser típica y ni antijurídica. Nos referimos al *animus necandi* en el delito de homicidio, o en nuestro caso, el *animus decipiendi* en el delito fiscal.

En síntesis, el tipo del injusto necesita en todo caso de una parte subjetiva, lo que da lugar al denominado desvalor de la acción desde la óptica de la antijuricidad. A mayor abundamiento, sin la parte subjetiva del tipo





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

no es posible motivar la responsabilidad penal, que se basa en una responsabilidad subjetiva. Dicha falta de motivación causaría indefensión al amparo del artículo 24 de la CE.

A este respecto la STS (Sala de lo Penal) núm.1333/2004 de 19 noviembre (RJ 2004/7654) indica que el delito fiscal exige tanto el concurso de una situación objetiva de perjuicio material para la Hacienda Pública, como una faceta subjetiva que consiste en la intención de recurrir a un medio engañoso con la finalidad de causar el referido perjuicio y lesionar el interés jurídicamente protegido.

En el ámbito tributario, Los apartados 2 y 3 del artículo 184 de la LGT regulan dos circunstancias dolosas cuya concurrencia en una infracción determina que ésta se califique respectivamente como grave o muy grave, por entender que las mismas ponen de manifiesto una mayor antijuridicidad en la conducta del sujeto infractor al existir dolo. Nos estamos refiriendo a:

■ **La ocultación:** de conformidad con lo previsto en el artículo 184.2 de la LGT existe ocultación , siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%, cuando:

- No se presenten declaraciones.
- Cuando se presenten declaraciones en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos o bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.
- Cuando se presenten declaraciones en la que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos

■ **Los medios fraudulentos:**¹⁶² la LGT distingue tres categorías diferentes de medios fraudulentos:

- Las anomalías sustanciales en la contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.¹⁶³

¹⁶² Respecto al dolo y a los medios fraudulentos, son dos circunstancias que son perfectamente compatibles y, por lo tanto, no son excluyentes. Ahora bien, cuando en una misma infracción concurra más de una circunstancia de calificación únicamente se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta. A este respecto el artículo 9.2 del RGRST indica que el análisis de la ocultación y de los medio fraudulentos ha de realizarse de forma independiente, por lo que si por ejemplo un sujeto pasivo no declara facturas de ventas realizadas, esto se puede tener en cuenta para graduar la sanción como ocultación (la venta no fue declarada), y a la vez como medio fraudulento.

¹⁶³ La Resolución de 8 de febrero de 2002 del TEAC (JT 2002/1646) indica sobre la no aportación de la contabilidad de una empresa que «en el presente caso, del examen del expediente se desprende que el inspector actuario hizo constar en el acta de conformidad incoada la situación registral y anomalías observadas, señalando que no se aportan libros oficiales de contabilidad, dejando constancia de hechos que sirvieron de base a la regularización propuesta, y que fue firmada en conformidad en su momento por el obligado tributario, por lo que este Tribunal entiende que los hechos y





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, con una incidencia en la base de sanción superior al 10%.
- La utilización de personas o entidades interpuestas.¹⁶⁴

Además de la ocultación y los medios fraudulentos, existen a lo largo de la LGT otras circunstancias que permiten calificar una infracción, a saber:

- En las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, la llevanza incorrecta de la contabilidad, libros o registros con una incidencia sobre la base de sanción superior al 10% pero inferior o igual al 50%.
- En las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados con una incidencia sobre la base de sanción inferior o igual al 10%.
- En la infracción del artículo 191 de la LGT, que las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados sean superiores al 50% de la base de sanción.

Por lo que, para que exista delito debe existir al menos ocultación, medios fraudulentos o facturas falsas, que constituyen conductas dolosas. Y una vez que existe dolo, es decir, se da el elemento intencional, si supera los 120.000 euros (elemento objetivo) será un ilícito penal, y si no ocurre tal cosa se quedará en una mera sanción administrativa.

Por lo tanto, y pesar de que el artículo 305 del CP no indica expresamente el dolo necesario, se excluye el delito cometido por imprudencia, dado que el autor del mismo debe conocer de la existencia de un deber con la Hacienda Pública, encontrándose el dolo implícitamente contenido en la expresión «*defraudar*».

El CP define el engaño cuando alguna conducta es susceptible de producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno. Por tanto, en la figura del delito fiscal, al igual que ocurre en el delito de estafa, el engaño debe ser suficiente para producir la ignorancia de la deuda tributaria por la Administración Tributaria. En este mismo sentido, la STS 523/2015, de 5 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2015/5129) aclara que:

anomalías contables anteriormente señalados, que constan aceptados por el interesado en el acta de conformidad firmada por el interesado, que sirven de soporte y justificación de la sanción, constituyan una anomalía sustancial de la contabilidad por cuanto producen un incumplimiento o deformación de la representación de la realidad económico financiera de la empresa, derivado de la existencia de omisiones alteraciones o inexactitudes que dificultan gravemente la constatación de las operaciones realizadas, que justifica debidamente la aplicación del criterio de graduación de la sanción contenida en artículo 82.1.c) de la LGT»

¹⁶⁴ El sujeto infractor puede incurrir en más de un tipo de medio fraudulento, por lo que se debe analizar de forma independiente.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«El aspecto subjetivo del delito no concurre porque el art. 305 del C. penal no exige para su comisión un simple daño patrimonial a la Hacienda Pública, pues tal infracción precisa de la concurrencia de un elemento intencional integrado por un "engaño a la Hacienda", por lo que **el término defraudar eludiendo el pago de tributos implica burlar, engañar, esquivar, etc. La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico de la conducta de "defraudar".**

(...) El dolo concurre, declarando datos mendaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual. En conclusión la recurrida -en opinión del Abogado del Estado- es clamorosamente errónea al entender que el verbo defraudar del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) excluye que el delito fiscal pueda ser cometido con dolo eventual (véase, por todas, la S.T.S. nº 817/2010, de 30 de septiembre (RJ 2010, 7649), que confirma condenas por delito contra la Hacienda pública en casos de ignorancia deliberada, en tanto modalidad del dolo eventual).

2) La contradicción entre la ausencia de dolo y el factum resulta de los términos inconcisos en los que se expresa el apartado XIII de los hechos probados. En él se contiene una orden del acusado para que se efectúen las pertinentes declaraciones tributarias, concretamente dicha orden está determinando que se lleven a cabo declaraciones mendaces por incluir gastos inexistentes derivados de facturas falsas, teniendo presente como señalan las sentencias nº 1.244/2003, de 3 de octubre (RJ 2003, 7026) y nº 801/2008, de 26 de noviembre (RJ 2008, 6963), que "quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto" comete el delito.»

En síntesis, para el TS la presentación de una autoliquidación¹⁶⁵ sin ingreso no es punible porque no hay ocultación con la presentación. Cuestión distinta es si a pesar de presentar la declaración-liquidación, en ella se declaran datos falsos con deudas inexistentes, o se ocultan bienes o ingresos que repercutan en un perjuicio a la Hacienda Pública.

Resultando claro a juicio de este Tribunal que no resultan equiparables, y menos a efectos sancionadores, los conceptos de «insuficiencia de prueba» y de «falsedad de datos.»¹⁶⁶

¹⁶⁵ Cabe recordar que el artículo 305.1 dispone que «La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.» Es decir, si no se presentan autoliquidaciones y éstas son descubiertas en un procedimiento de comprobación, habrá ocultación. Sin embargo si un obligado tributario si presenta correctamente su autoliquidación sin ingresar, no había ocultación ni delito.

¹⁶⁶ Asimismo, la Sentencia de 20 de enero de 2006 de TS, de la Sala 2ª, de lo Penal, 20 de Enero de 2006 equipara el concepto de engaño en el delito fiscal, al necesario para que se produzca una estafa:

«El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Un cierto componente de artificio, ardid o engaño no significa, a modo de ejemplo, que haya que interponer, verbigracia, varias sociedades pantalla que oculten la realidad, basta con que el obligado tributario oculte la verdad y ésta no sea fácil de descubrir por la Administración tributaria. A modo de ejemplo, aunque un obligado al pago del tributo autoliquide de forma incorrecta, si la Administración utiliza un procedimiento de verificación de datos en los que examina los propios datos aportados por el sujeto pasivo, nunca puede haber ocultación. En sentido contrario, si los datos no obran en poder de la Administración tributaria y ésta acude a un procedimiento inspector e incluso una comprobación limitada en los cuales los datos que revelan parte o la totalidad del hecho imponible en labores de investigación, habría una ocultación con "cierto componente de artificio, ardid o engaño".

Otra sentencia de interés es la STS 1505/2005 de 25 noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2006/320), que señala sobre un supuesto de omisión de una declaración que **«lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración, ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz, sino que lo que el tipo exige es una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma la omisión de la declaración sólo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.»**¹⁶⁷

de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal. A mayor abundamiento es de indicar que este entendimiento del tipo del delito fiscal tiene un apoyo legal expreso, dado que la LGT lo pone de manifiesto en los arts. 192 y ss. que no son sino desarrollo de la misma idea básica. El delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción. Por otra parte, tal entendimiento tiene una difundida aceptación en el derecho europeo, de lo que es prueba la llamada Convención PIF, propuesta en 1995 por la Presidencia española de turno de las CC.EE.»

El TS aclara que el engaño debe ser similar al que se produce en una estafa, es decir suficiente para que no sea fácilmente descubrirlo por parte de la Administración tributaria. Asimismo define el término engaño como "ocultamiento de lo verdadero", es decir que haya ocultación de la situación tributaria del obligado al pago. En este sentido la STS 892/2016, de 25 de noviembre (RJ 2016/5569) manifiesta que «El art. 305 exige defraudar, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño.»

¹⁶⁷ En este sentido, un año más tarde el Tribunal Supremo en la Sentencia 737/2006 de 20 junio (Sala de lo Penal, RJ 2006/5183), manifestó que para que se produzca delito fiscal «no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes.»

También en cuanto al elemento subjetivo y su relación con el bien jurídico protegido, la STS 2115/2002 de 3 de enero de 2003 (RJ 2003/782), señala que «no es exigible la concurrencia de un ánimo específico de perjudicar a la Hacienda Pública, como algo distinto del dolo, pues cuesta mucho imaginar que un delito fiscal, por elevada que sea la cuantía



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En otras palabras, si en una autoliquidación se aportan datos suficientes a la Administración tributaria, por más que el obligado tributario no realice ninguna actuación conducente al pago, o aplique mal la normativa resultando una cuota tributaria inferior a la debida, no habrá ocultación en ningún caso y , por tanto, se podrá sancionar administrativamente pero nunca será una acción delictiva.

Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Supremo 665/2016 de 20 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2016/3912), razona que no es preciso que el reo tenga intención directa de perjudicar a la Hacienda Pública desde un primer instante, sino es suficiente que se expresen las maniobras fraudulentas que van a causar un perjuicio, opinión que compartimos plenamente.

Asimismo, la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) vuelve a incidir en que no basta con no cumplir con las obligaciones tributarias, sino que debe haber ocultación:

«El artículo 305 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) , en cuanto a esa modalidad de conducta, castiga con la pena de uno a cinco años a quien, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros.

(...) Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración sólo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante .

(...) La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes .

En relación con estas afirmaciones, se entiende que quien omite la declaración que legalmente estaba obligado a hacer está en realidad ocultando la existencia de la base imponible, de manera que no existen dificultades para considerar tal conducta incluida en la descripción típica, ya que actúa con engaño quien presenta como realidad algo que no lo es. En el caso, la inexistencia de base imponible.»

defraudada, pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública.» En nuestra opinión cualquier ocultación “a sabiendas” de datos no obrantes en poder de la Administración tributaria supone el dolo necesario para consumar el delito. Y sobre la cuantía, es más que discutible que 120.000 euros no sea un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública, cuando si se trata de la Unión Europea la cantidad a rebasar es de tan sólo 50.000 euros. Parece que el TS olvida que cuotas superiores a 120.000 euros no están al alcance del sujeto medio ideal.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Entendemos que cuando habla de ocultación de bases tributarias lo hace en el sentido que establece la LGT, y cuando habla de ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes, se está refiriendo a los medios fraudulentos dispuestos en el citado cuerpo legal.

En resumen, el delito no es simplemente eludir el pago, sino realizar una conducta de tal manera que la Hacienda Pública ignore que el obligado tributario tiene una cuota superior a 120.000 euros.

Para Pérez Royo, cuando el verbo defraudar se incluyó en el tipo delictivo, «[...] *La doctrina (y también los tribunales) entendieron, sin excesivas dificultades, que lo que el verbo defraudar añadía al puro resultado de daño a la recaudación tributaria en que se condensa la elusión del pago, era precisamente una conducta de ocultación*»¹⁶⁸

Distinguir entre el ilícito administrativo y el penal es un tema polémico. Para Baza de la Fuente¹⁶⁹ los autores que entienden que los ilícitos son distintos atienden a la idea de que el Derecho Penal viene a proteger las condiciones esenciales, las necesidades vitales más relevantes de los hombres, mientras que el Derecho administrativo se limita a tutelar los intereses del Estado, y es por eso que al referirse el primero a valores primordiales se utilicen medios tan gravosos como la pena. Para el segundo de los casos los autores entienden que los medios deben ser efectivos pero no tan fuertes, bastando para su salvaguarda con las sanciones que el ordenamiento tributario ofrece.

Por otra parte y referente a la ocultación, Choclan Montalvo¹⁷⁰ y Saiz Díaz¹⁷¹, abogan por ligar la defraudación de que habla el artículo 305 CP a un concepto que acuña la Ley General Tributaria en las infracciones tributarias a sancionar en vía administrativa, como es el de "empleo de medios fraudulentos", que se resume en el falseamiento sustancial de la contabilidad, empleo de facturas falsas, interposición de testaferros. O sea,

¹⁶⁸ ver su artículo «*El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España*», en *La Ley*, número 6281, de 24 de junio de 2005.

¹⁶⁹ Baza de la Fuente, M.L.: «*El delito fiscal : particular referencia al artículo 305 del Código penal*». 2001.Tesis. Universidad Complutense de Madrid.

¹⁷⁰ En este sentido vid. Choclan Montalvo, J.A.. «*Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)*», *La Ley*, n. 6296, 15 julio 2005, págs. 1-6.

¹⁷¹ También Saiz Díaz, C., se ha pronunciado a favor de que para estimar la presencia del delito debemos encontrarnos ante una conducta constitutiva de infracción grave y un plus de antijuridicidad. Cfr. «*Problemas derivados de la traslación de la normativa tributaria al proceso penal*», ponencia presentada en el curso Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 4-6 mayo, 2005, documentación del curso, no publicada.



los elementos propios del engaño. Entendemos que casos algunos casos de simulación y la ocultación también son “elementos propios del engaño”.

Así, las cosas, para concluir este apartado, en nuestra opinión la simple inacción del obligado tributario nunca puede dar lugar a una defraudación fiscal. Para que se dé ésta, además de superar los 120.000 euros, debe darse una conducta, aunque sea omisiva, que implique dolo en la LGT, como por ejemplo el empleo de medios fraudulentos, la ocultación, o una simulación de “especial gravedad” asimilada a ocultación. Sin embargo sobre el fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) Gorospe Oviedo¹⁷², opina que no puede sancionarse como delito fiscal los comportamientos calificables exclusivamente como fraude de ley tributaria, pues ello vulnera el principio de legalidad penal, cuestión que comparte el TC (Sentencia 120/2005). En nuestra opinión habrá examinar cada caso de fraude de ley para ver si esta encierra un comportamiento de ocultación o no.

2. Dolo sin llegar al límite del injusto.

Pero, cuantía aparte, puede que el dolo no sea suficiente para que sea considerado delito contra la Hacienda Pública. Recordemos que en la STS nº 737/2006, de 20 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2006/5183), se afirmaba que *«de acuerdo con el Ministerio Fiscal al apoyar el motivo, para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991 (RJ 1991, 7590), 20/11/1991 (RJ 1991, 8838), 31 de mayo 1993 (RJ 1993, 4293)) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes .»*

En sentido contrario, si el obligado hubiera declarado correctamente pero hubiera dejado de ingresar más de 120.000 euros, no se habrá cometido este delito, sino que estaremos en la recaudación en vía ejecutiva tal y como preceptúa el artículo 161.1.b) de la LGT, que señala que el periodo ejecutivo se inicia *«En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.»*

¹⁷² Véase el artículo de Gorospe Oviedo, J.I.: «STC 120/2005, de 10 de mayo: fraude de ley y delito fiscal. Vulneración de derecho a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (arts. 25.1 y 24.1 CE)» *Crónica tributaria*, ISSN 0210-2919, Nº 128, 2008, págs. 193-201..





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

3. La posibilidad del dolo eventual.

Podemos definir dolo como el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, es decir, cuando el sujeto activo del delito actúa "a sabiendas". Pero, dentro del dolo existe el dolo eventual, que no se tipifica explícitamente en el CP. Esta forma es la más leve de entre todos los tipos de dolo que existen y se da cuando una persona acepta un posible resultado de sus acciones aunque finalmente no ocurran. Es decir, la persona actúa con conocimiento del daño que puede infringir al bien jurídico protegido pero aun así acepta el posible resultado. Sobre esta cuestión, la STS 2115/2002 ,de 3 de enero (Sala de lo Penal, RJ 2003/782), se expresó en los siguientes términos:

«El delito contra la Hacienda Pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa (...). Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública que normalmente sería ilusorio, pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que se la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real o sensible a la Hacienda Pública. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere.»

A la vista de esta Sentencia, el TS no excluye el dolo eventual al indicar que existe dolo "cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere".

Para Choclán Montalvo¹⁷³ *«el delito fiscal no requiere un particular ánimo de lucro o la intención específica de obtener un beneficio económico, ni exigencias subjetivas tales como la intención de causar perjuicio. Es decir, basta el animus decipendi (propósito de engañar), sin necesidad de un animus nocendi (propósito de dañar). Por tanto, es erróneo exigir la producción de un daño como fin de la acción, pues el delito fiscal no es un delito de daños. Esta delimitación, por sutil que pueda parecer, es relevante, sin embargo, para tomar posición, por ejemplo, sobre la admisibilidad del dolo eventual. Por ello, en realidad, no contienen el tipo subjetivo del delito fiscal más exigencias subjetivas que el conocimiento inherente al dolo. Y en consecuencia no está excluida la posibilidad del dolo eventual (así, STS de 10 de noviembre de 1993).»*

Compartimos la opinión del citado autor y del TS, dado que al no ser un delito de resultado basta con que el sujeto activo tenga ánimo de engañar a la Administración tributaria, lo consiga o no. De hecho si sólo se diese

¹⁷³ Choclán Montalvo J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Wolters Kluvert. 2016. ISBN: 9788490901649.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

cuando consiguiese engañar a la Hacienda Pública, no podría nunca castigarse a los sujetos activos del delito, al ignorar el engaño la propia Administración. Asimismo, si no lo consiguiera quedaría en grado de tentativa, la cual no se castiga en este delito.

4. Conclusiones parciales.

- Sin que exista dolo, da igual la cuantía dejada de ingresar que nunca será un delito contra la Hacienda Pública. En contraposición, las sanciones tributarias se exigen incluso a título de simple negligencia.
- Puede que el dolo no sea suficiente para que sea considerado delito contra la Hacienda Pública. El TS compara el engaño al delito de estafa.
- Si el obligado hubiera declarado correctamente pero hubiera dejado de ingresar más de 120.000 euros, no se habrá cometido este delito, sino que estaremos en la recaudación en vía ejecutiva tal y como preceptúa el artículo 161.1.b) de la LGT.
- Ni la doctrina científica el TS no excluyen el dolo eventual al no ser un delito de peligro, sino de resultado.



CAPÍTULO 6. EL SUJETO ACTIVO DEL DELITO: AUTORÍA Y OTRAS FORMAS DE PARTICIPACIÓN

1. El sujeto activo, el obligado tributario y los sucesores.

El **sujeto activo del delito**, por norma general, será el **sujeto pasivo**¹⁷⁴ del tributo que defraude. Más amplio que el sujeto pasivo del delito, es la figura del responsable tributario¹⁷⁵, que pueden serlo solidaria o subsidiariamente. El acuerdo de derivación de la responsabilidad, en los casos donde el responsable no sea el autor material de la infracción, hará posible la actuación de la Administración Tributaria en orden al cobro de la deuda tributaria, liquidada en origen al obligado tributario sujeto pasivo, hasta sus últimas consecuencias.

Asimismo, algunos supuestos de responsabilidad tributaria previstos en el artículo 42 de la LGT, alcanzará aparte de a la deuda tributaria, a la sanción de forma solidaria. Y de entre dichos casos, el alguno se produciría delito contra la Hacienda Pública si superan los 120.000 euros y existe dolo. En estas situaciones, el obligado tributario es el deudor principal, y el **responsable tributario** se sitúa junto al mismo de manera que, si el deudor principal no abona la deuda tributaria en el plazo voluntario de pago (artículo 62.2 de la LGT), la Administración tributaria podrá ir dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos para cobrar la deuda tributaria adeudada¹⁷⁶. A quien hubiese abonado la deuda tributaria, sólo le quedaría una acción de regreso contra quien no la hubiese abonado, cuestión que se esclarecía en la jurisdicción civil.

¹⁷⁴El artículo 36.1 de la LGT define al sujeto pasivo como «*el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.*»

¹⁷⁵De conformidad con el artículo 35.2 «*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.»*

¹⁷⁶Según el RGR, para notificar el acuerdo de derivación de responsabilidad no hay que esperar al trascurso del periodo voluntario de pago. Eso sí, al responsable no se le podrá intentar cobrar la deuda hasta que finalice el mismo.





En relación a los responsables en el delito contra la Hacienda Pública, el artículo 258¹⁷⁷ de la LGT dispone que serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a la liquidación vinculada al delito y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

¹⁷⁷Respecto a los responsables del delito contra la Hacienda Pública el artículo 258 de la LGT dispone:

«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.»

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley.

3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad.

4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de esta Ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

7. El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6.e) de esta Ley.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Y en referencia con las liquidaciones vinculadas al delito fiscal, prosigue el precitado artículo, no sólo resultarán de aplicación a los supuestos del artículo 42.1¹⁷⁸ de la LGT, sino también a los del artículo 42.2.¹⁷⁹. Así, parece que la propia LGT excluye de responsabilidad penal a los responsables subsidiarios, aunque analizaremos posteriormente caso a caso.

La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano de recaudación, y el plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

Comenzando con los supuestos que dan lugar a responsabilidad tributaria **solidaria** (artículo 42 de la LGT) son los siguientes:

■ Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. En estos casos, la responsabilidad alcanzará también a la sanción. Al ser un comportamiento activo en un posible fraude, si se supera el umbral de los 120.000 euros, estaremos ante un supuesto de coautoría. Como ejemplo podemos citar el de un asesor fiscal que diseña una estrategia para varios de sus clientes, en aras de evadir capitales mediante su imposición en paraísos fiscales. Asimismo, tratándose de una persona jurídica, la

¹⁷⁸El artículo 42.1 señala los siguientes supuestos:

- Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
- Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
- Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

¹⁷⁹El artículo 42.2 indica los siguientes supuestos:

- Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

persona que hubiera salvado su voto en, verbigracia, el consejo de administración de la sociedad, quedarán exentos de toda responsabilidad tributaria y penal.

■ Los miembros de una sociedad civil, comunidad de bienes o herencia yacente (artículo 35 de la LGT), responderán solidariamente de las deudas de la entidad. En principio, la responsabilidad no alcanzaría a las sanciones, ahora bien la LGT dispone “sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior”, es decir, que si colaboran activamente en la realización de una infracción tributaria y la cuota defraudada supera los 120.000 euros, podría originarse un delito contra la Hacienda Pública. Como ejemplo podemos citar el de una comunidad de vecinos, donde el deudor principal es la propia comunidad, y los responsables solidarios los propietarios de las viviendas.

■ Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Este caso es claro de coautoría de un *extraneus*, señalando la dicción literal del artículo la palabra “ocultación”. Asimismo, en este supuesto de ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado tributario a la Administración tributaria, podría darse también un delito por alzamiento de bienes.

■ Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio, salvo que solicite a la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias. Entendemos que, en principio, en este supuesto no se puede imputar un delito porque no hay una conducta activa del sucesor en la titularidad o ejercicio de actividades económicas si no se demuestra lo contrario. Eso sí, el sucesor en la actividad responderá tanto de la deuda como de las sanciones tributarias si no limita esa responsabilidad mediante la solicitud, previa autorización del transmitente de la explotación o actividad, del certificado a que hace referencia el artículo 175.2 de la LGT. Por último cabe matizar que si se adquieren elementos aislados de un negocio, no estaremos ante este supuesto de responsabilidad solidaria.

■ Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. Este caso, al ser por culpa o negligencia, esto es, sin dolo, nunca dará origen a un ilícito penal.

■ Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. En el caso concreto de colaboración, si existiría dolo y posible delito fiscal. Eso sí, la responsabilidad queda limitada al bien embargado. Asimismo, podrían ser procesados por receptación en un delito por alzamiento de bienes.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos. Nos remitimos a lo expuesto en el apartado anterior.

■ Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos. Estamos en un caso de colaboración de un *extraneus* que colaboraría en la consumación del delito por defraudación tributaria. Nos remitimos a lo expuesto en el apartado anterior en todo lo no expuesto.

Por otra parte, existen supuestos de responsabilidad **subsidiaria** en las sanciones tributarias. En estos casos, la responsabilidad es de menor gravedad debido a que no basta con el impago del deudor principal como en el caso de la responsabilidad solidaria, sino que para que pueda proceder la Administración tributaria contra este tipo de responsables, necesita la declaración de fallido, que podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor principal. Veamos los casos de responsabilidad subsidiaria donde no podrá originarse un delito fiscal, porque se trata de conductas negligentes y sin el dolo necesario:

■ Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Entendemos que en este caso es una negligencia que carece del dolo suficiente para que se castigue esta conducta por delito fiscal si supera el umbral cuantitativo. El deudor principal es la persona jurídica en estos casos.

■ Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. En este caso el deudor principal es el contratista. Hay que tener en cuenta que esta responsabilidad a no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. Igualmente, la responsabilidad queda limitada la cuotas por retenciones a los trabajadores en IRPF, y al IVA relacionado con el objeto del contrato.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Los integrantes de la administración concursal¹⁸⁰¹⁸¹ y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración. Este caso, podemos subdividirlo en dos diferentes:

1. La responsabilidad del **liquidador** de una sociedad: en este caso el deudor principal no es la sociedad sino los socios, es decir estamos en un caso de sucesión de deudas. La responsabilidad se limitará a al valor adjudicado a los socios sumado a lo percibido en los dos últimos años. Asimismo, el alcance de la responsabilidad del liquidador de le persona jurídica dependerá del momento de su nombramiento formal, respondiendo sólo de la cuota por las deudas anteriores al mismo, y por la cuota más las sanciones tributarias si se producen impagos a la Hacienda Pública después de su nombramiento. Ahora bien, si el liquidador no hay tenido un comportamiento negligente y consta la “declaración de fallido” de la sociedad, no respondería ni por cuotas ni por deudas. Por último, cabe indicar que en este caso pueden existir dos deudores subsidiarios: el administrador de la sociedad y el liquidador, que quedarán entre ellos solidariamente obligados.

¹⁸⁰ En opinión de Luque Cortella «La administración concursal puede ser declarada responsable subsidiaria de la deuda tributaria por el perjuicio que causen a la misma con sus actuaciones sobre el patrimonio del deudor. Con ello el legislador pretende fomentar la diligencia a la hora de proteger la prelación de cobro de la Hacienda Pública dentro del concurso, pues cuando se liquida un patrimonio insuficiente para satisfacer a todos los acreedores, los administradores concursales son los encargados de velar por las preferencias y los privilegios de los que gozan unos créditos sobre otros. El artículo 43.1.c) de la LGT contempla esta posible responsabilidad tanto para las deudas devengadas con anterioridad al procedimiento como para las nacidas posteriormente, tanto por el impago de los créditos concursales como por el impago de los créditos contra la masa.» Luque Cortella, A.: «Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados». *Quincena Fiscal*, 15/16 (15/16), 79-97.2013.

¹⁸¹ Para Miguel Canuto: «En la morfología de las actuaciones administrativas y sus circunstancias, es preciso, en la actualidad, distinguir tres supuestos:

1º liquidación vinculada a delito: ante la presencia de indicios de delito contra la Hacienda pública, la Administración debe remitir las actuaciones ante la jurisdicción penal, previa práctica de liquidación «vinculada» a delito por los conceptos, hechos y cuantías implicadas. Cuando sea posible, la Administración practicará, además, liquidación separada con los conceptos, hechos y cuantías no vinculados al posible delito (liquidación «desvinculada» del delito).

2º Caso de que concurren circunstancias impeditivas de la práctica de liquidación por la Administración (artículo 251.1 de LGT (RCL 2003, 2945)) no encontraremos una liquidación previa y al finalizar el proceso penal, el juez debe pronunciarse sobre la responsabilidad civil derivada de delito, incluyendo los intereses de demora tributarios e, incluso, la pena de multa impuesta, con vistas a su conjunta exacción en vía de apremio.

3º El supuesto en que la inadmisión del escrito de denuncia o querrela, con origen en un previo procedimiento de inspección, determine la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación «vinculada» a delito, que queda sin efecto, procediéndose a levantar el acta que corresponda, que se tramitará según las reglas ordinarias (artículo 253.II (RCL 2003, 2945#A.253) de LGT) con vistas a liquidar.» Miguel Canuto, E.: «El proceso concursal y la causa penal en relación con las deudas tributarias.» *Revista Quincena Fiscal* núm. 12/2016 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

2. El **administrador concursal**: si tiene una actitud negligente será responsable subsidiario por las cuotas de las deudas de la masa (las surgidas antes de la declaración de concurso), y por las cuotas más las sanciones tributarias en los créditos contra la masa (deudas aparecidas después de la declaración de concurso).

■ Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria. Se trata de casos donde quien adquiere un inmueble es responsable subsidiario de las deudas por el IBI o el ITPAJD dejadas de abonar por su anterior propietario (deudor principal). El deudor principal es el transmitente del bien, y nunca responderá el adquirente del bien de las sanciones, por lo que no podría tener responsabilidad penal el adquirente.

■ Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera. Estos profesionales prestan un servicio a las empresas que realizan importaciones de bienes, liquidando el IVA los IIEE y los pertinentes aranceles, pudiendo representar a éstas de forma directa, que es cuando representa a la propia empresa importadora, o indirecta cuando actúa en nombre propio (caso que no explicita la LGT como supuesto de responsabilidad). En éste último caso actúa como deudor principal en el “mismo plano” que el administrador de la sociedad, pudiendo la Administración tributaria dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos sin necesidad de agotar el periodo voluntario de pago, y si el representante aduanero o transmisario actúa dolosamente podría incurrir en un delito por defraudación tributaria dependiendo de la cuantía.

En referencia a supuestos de responsabilidad tributaria que, a pesar de lo indicado en el artículo 258 de la LGT, sí pueden originar el delito fiscal, podemos citar los dos casos siguientes:

■ Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. En este caso, a pesar de ser por responsabilidad subsidiaria, se habla de personas jurídicas creadas de forma fraudulenta, por lo que existe dolo, pudiendo darse incluso el tipo agravado del 305 bis.1.c) del CP, a saber: *«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.»* Estaríamos en un caso claro de “levantamiento del velo”, donde una sociedad



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

pantalla es la que comete infracciones o delitos impidiendo ver que es simplemente un “títere” de otra sociedad que la controla.

■ Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. Para este caso nos remitimos a lo expuesto en el apartado anterior.

Por último, dentro de los **sucesores** de las sanciones, podemos dividir entre personas físicas o jurídicas y, dentro de estas últimas, entidades que limitan la responsabilidad y las que no la limitan.

En relación con las sanciones impuestas a **personas físicas**, no existe la posibilidad de transmitírselas a un sucesor, por lo que en ningún caso se transmitiría un delito cometido por el causante. Pero las sanciones impuestas a **personas jurídicas y entidades disueltas** si son transmisibles en los siguientes casos:

■ En el caso de que sanciones correspondientes a sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas, tanto si la ley limita o no la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, estos quedarán obligados solidariamente al pago de la sanción si son **causantes o colaboran activamente** en la realización de la infracción tributaria. En estos casos, estamos en el típico supuesto de coautoría, y colaborando activamente existe dolo, por lo cual si rebasan la cuantía de 120.000 euros podrán originar un delito contra la Hacienda Pública.

■ Si se trata de sociedades mercantiles extinguidas o disueltas sin liquidación, las sanciones se transmitirán íntegramente a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la operación (supuestos de fusión y escisión). Aquí faltaría el elemento subjetivo del delito, por lo que nunca podría imputarse un delito por defraudación fiscal al sucesor.

■ En los casos de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil, las sanciones se transmitirán íntegramente a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la operación. Faltando el elemento volitivo, el dolo, no sería posible que un sucesor consume un delito fiscal.

■ Si se trata de una fundación disuelta, se transmiten las sanciones a los destinatarios de los bienes y derechos. Nos remitimos a lo expuesto en el punto anterior.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Disolución de entidades del artículo 35.4 de la LGT (entes sin personalidad jurídica). Se transmiten a los destinatarios de los bienes y derechos. Se transmitirá la deuda pero es un caso similar al anteriormente expuesto sobre la no existencia de delito.

En síntesis, resulta lógico que para que un sujeto pueda cometer defraudación fiscal, como mínimo deberíamos partir de la base de que debe ser un **obligado tributario**, deudor principal o no, que comete una infracción, a lo que habría que sumar el dolo y el umbral objetivo de 120.000 euros. Aunque hay que matizar a la normativa tributaria, debido a que los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, en casos como por ejemplo modelos resúmenes del IRPF o IVA (verbigracia modelos 190 o 390), donde no se ingresa cantidad alguna, y pueden cometer un ilícito penal al ser sanciones de cuantía fija sin cuota tributaria.

Por otra parte, el artículo 31 del CP (en la actual regulación dada por la Ley Orgánica 1/2015), indica que *«el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de 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.»*

Este precepto supone el establecimiento de la denominada **cláusula de transferencia**, en virtud de la cual se le puede imputar al administrador de una sociedad un delito contra la Hacienda Pública, cuando por acción u omisión realice la conducta típica del artículo 305 del CP.

Sobre la existencia de otras personas que sean penalmente responsables, traemos a colación la Consulta núm. 4/1997 de 19 febrero (JUR 2002/36456) de la Fiscalía General del Estado señala lo siguiente:

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

(...)

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

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

(...)



Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquella en aplicación del art. 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario, sin embargo, como quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuando actúe en la regularización en representación de la persona jurídica. Juega pues en la regularización el citado art. 31.

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

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

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

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

En síntesis, la precitada consulta expresa lo siguiente:

- El extraneus que coopere a la regularización voluntaria en el delito contra la Hacienda Pública se verá favorecida por ella.
- El representante (persona física) de una persona jurídica que es condenada por defraudación fiscal, estará exonerado de responsabilidad penal si no se opone a la regularización.



■ El miembro del consejo de administración de una persona física que coopere, aunque los demás miembros no lo hagan de tal forma, puede obtener una excusa absolutoria o una atenuante, siempre y cuando no exista oposición por parte del resto de miembros del citado consejo.¹⁸²¹⁸³¹⁸⁴¹⁸⁵

Por último, en un delito imprudente no puede existir la figura del extraneus. Sin embargo, en los delitos dolosos, no sólo son injustos penales las conductas de autoría (en sus diversas manifestaciones), sino que el CP prevé el castigo de las formas de participación. Asimismo, dependiendo de cómo se califique el delito, es decir común o especial, se podrá abrir la puerta a que sea castigado el extraneus.

2. Formas de participación en el delito. La participación del extraneus: autoría, participación, cooperación, inductor.

¹⁸²En este sentido, el artículo 179 de la LGT indica que tampoco serán responsables, por las infracciones tributarias cometidas las siguientes personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica en los siguientes supuestos:

- Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Como ejemplo de haber puesto la diligencia necesaria la propia LGT señala el caso de que el obligado tributario haya puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas.

¹⁸³ La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V2743/16, de 15 de junio de 2016 expresa lo siguiente: *«En conclusión, el autor de la infracción tributaria sólo puede ser sancionado cuando sea culpable del hecho constitutivo de la misma, debiendo la Administración probar dicha culpabilidad, de ahí que el citado artículo 179.2 de la LGT establezca como causa de exclusión de responsabilidad el hecho de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.»*

¹⁸⁴El artículo 181 de la LGT dispone quiénes son los responsables de las acciones constitutivas de infracción tributaria. Las conductas que se tipifican en los artículos 191 a 206 bis de la LGT deben imputarse a una persona determinada con el fin de que pueda exigirse la responsabilidad derivada de la infracción. Este mismo artículo señala que cuando concurren varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción. Esto supone la traslación de un concepto vinculado al Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador: la "coautoría" en la comisión de una infracción.

¹⁸⁵Se desprende del artículo 181 de la LGT que los sujetos infractores son:

- Las personas físicas o jurídicas
- Las entidades del artículo 35.4 de la LGT, como puede ser el caso de una comunidad de bienes
- Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes
- Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.
- Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Como ya hemos expuesto, en los delitos dolosos, no sólo son injustos penales las conductas de autoría (en sus diversas manifestaciones), sino que el CP prevé el castigo de las formas de participación. En el sentido más amplio del término, son autores no sólo quien realiza la acción punible por sí sola, sino también los inductores. Existe también la figura del cooperador necesario, que es quien aporta recursos indispensables para la comisión del delito, es decir medios sin los cuales el delito no hubiera sido posible etc.¹⁸⁶

Para Carreras Manero¹⁸⁷ «*existen dos líneas doctrinales y jurisprudenciales contrapuestas, puesto que para los partidarios de una de dichas tesis la referida figura delictiva debe ser entendida como un delito común o especial de dominio –el cual puede ser cometido por cualquier persona–, si bien los defensores de la segunda teoría consideran que se trata de un delito especial o de propia mano –cuyos autores serán aquellos sujetos que, junto con la realización de la acción típica, presentan ciertas características subjetivas–.*

Siendo esto así, y en lo que atañe a la primera de las dos tesis ahora mencionadas, se ha venido afirmando que la misma encuentra su justificación en una interpretación gramatical de lo previsto en el artículo 305 del CP, en la medida en que dicho precepto, al definir la conducta delictiva, no circunscribe el concepto de autoría –de una manera explícita– a quienes presenten la condición de obligados tributarios en función de la normativa de tal naturaleza, habiéndose puesto de relieve, en consecuencia, que aunque resulta evidente que “el delito se produce en el seno de una relación tributaria (...) ello no implica necesariamente que el único autor posible sea el obligado tributario”¹⁸⁸, pudiendo llegar a declararse, en su caso, autor directo del referido delito al asesor fiscal.»

Compartimos la opinión del citado autor en el sentido de que un asesor fiscal, a pesar de ser un *extraneus*, puede ser castigado con la misma pena que el autor directo. Y sobre si es un delito común o especial el TS en Sentencia 25 de septiembre de 1990 (Sala de lo Penal, RJ 1990/7238) manifiesta que «*sólo puede ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria el que sea directamente obligado tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca el tercero*». Es decir, el delito fiscal es de

¹⁸⁶ Sobre estas últimas conductas Serrano Gómez A. y otros han opinado: «*Tropezamos con el difícil problema de los asesores fiscales, que a su vez operan con los datos que les proporcionan la empresa, ente o sociedad. Si acudimos a quien proporciona estos datos, buscando al menos un autor inmediato, podremos encontrarlos con los administradores. Las personas que colaboran en la comisión del delito, con el obligado tributario, pueden responder a título de inductor, de cooperador necesario o cómplice; a veces podrán ser los propios asesores fiscales.*» *Derecho Penal Parte Especial*. Dykinson., Madrid.2015

¹⁸⁷ Carreras Manero, O: «*El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo.*». *Revista española de Derecho Financiero* núm. 167/2015 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2015.

¹⁸⁸ Muñoz Pérez, M.: «*Autoría, coautoría y formas de participación.*». *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 130. 1997.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

carácter especial porque lo tiene que cometer el deudor tributario, y en este tipo de delitos siempre existen problemas con el *extraneus*, aquel que no es el autor material del delito pero participa en él.

Así, sobre la posible responsabilidad penal de los terceros extraños a la relación jurídico-tributaria, es decir la figura del *extraneus*, la Sentencia del TS 274/1996 de 20 mayo (Sala de lo Penal, RJ 1996/3838) proclama que **«cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune. La jurisprudencia, siguiendo de esta manera una doctrina fuertemente consolidada, ha entendido que lo único que debe ser tenido en favor del partícipe en cuenta es que éste no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico.»**¹⁸⁹

Como bien apunta el TS, el *extraneus*, al no ser el autor material del delito, tendrá con carácter general, una pena atenuada.

En nuestro derecho positivo, para el CP (artículo 27) **«Son responsables criminalmente de los delitos los autores y los cómplices»**.

Por otra parte par el artículo 28 del CP son **autores** quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. El citado precepto también considera autores a los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo, y a los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

Por último el artículo 29 del CP indica que son **cómplices** los que, no siendo autores del delito, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

El **partícipe**, colabora con su aportación a la ejecución del hecho, bien con una aportación necesaria en la ejecución y con la finalidad de ayudar a su realización (**cooperación necesaria equiparada a la autoría**), bien ayudando a la ejecución del delito que otro realiza (**complicidad**).

¹⁸⁹Por otro lado, para Simón Acosta el delito por defraudación fiscal lo comete, a tenor del artículo 305 del CP, *«el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública»*, sin que se requiera expresamente condición personal alguna en el reo, debiendo tenerse en cuenta, además, que al definirse las diversas formas de defraudar a la Administración tributaria tampoco en esta delimitación de la conducta punible se aprecia ninguna mención particular relativa a las condiciones personales del agente.» Simón Acosta, E.: *El delito de defraudación tributaria*. Pamplona, Aranzadi, 1998, p. 38.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En síntesis, en este delito podemos encontrarnos con autores (intraneus) y otras formas colaborativas (extraneus):¹⁹⁰ Dentro de los primeros, éstos son los siguientes:

- **El autor directo:** el sujeto que ejecuta la acción típica.
- **El coautor:** se da cuando concurre más de un autor. La STS 1278/2011 de 29 noviembre (Sala de lo Penal RJ 2012/5008), admitió el supuesto de coautoría, lo que se ha denominado participación adhesiva o sucesiva y también coautoría aditiva, que requiere la concurrencia de los siguientes elementos:
 - 1) Que alguien hubiera dado comienzo a la ejecución del delito.
 - 2) Que posteriormente otro u otros ensamblen su actividad a la del primero para lograr la consumación del delito cuya ejecución había sido iniciada por aquel.
 - 3) Que quienes intervengan con posterioridad ratifiquen lo ya realizado por quien comenzó la ejecución del delito aprovechándose de la situación previamente creada por él, no bastando el simple conocimiento.
 - 4) Que cuando intervengan los que no hayan concurrido a los actos de iniciación, no se hubiese producido la consumación (vid. en este sentido la STS 16/2009 de 27 de enero (Sala de lo Penal, RJ 2010, 661).
- **El autor mediato:** no realiza la acción descrita en el tipo penal, pero es quien decide la infracción de la norma. En este caso el instrumento o persona de quien se vale para cometer el delito, actúa sin conocimiento de lo ilícito. Asimismo, el citado Tribunal, trata la autoría y la coautoría en la STS 643/1999, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 1999/3338) que indica que **son autores tanto quienes realizan el hecho por sí solos como quienes lo realizan conjuntamente o por medio de otro que les sirve como instrumento.**»

Por otra parte, las formas colaborativas en el delito fiscal son las que se exponen a continuación:

- **El inductor:** para que sea autor necesita que el inducido de comienzo a la ejecución del delito, y lo consume o como mínimo realice una tentativa. (vid. Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 126/2000, de 22 de marzo). Sin embargo, tal y como opina Salas Darrocha¹⁹¹ *«en cuanto a la inducción no existen apenas pronunciamientos sobre la inducción en sede de delito fiscal –siendo una referencia excepcional la contenida en la STS 28 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7843) – de lo cual puede concluirse que esta forma de participación no es aceptada por la Jurisprudencia.»* Y es que siendo el delito fiscal de

¹⁹⁰ Cuando hablamos de extraneus en el delito contra la Hacienda Pública estamos hablando de alguna persona que sin ser el obligado a la obligación tributaria principal, esto es el pago de la cuota tributaria, es un responsable, sucesor o un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria, cuya intervención resulta decisiva para que se cometa el delito.

¹⁹¹ Salas Darrocha, J.T.: *«Participación y delito fiscal.» Boletín Aranzadi Penal parte Boletín.* Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2001.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

resultado, difícilmente podría ser condenado una persona que induce a otra pero que no participa en la perpetración final del delito. En conclusión, esta forma de participación no se da en el delito fiscal, pues no se castiga la tentativa.

■ **El cooperador necesario:** es aquel sujeto que participa de manera consciente y dolosa en el delito mediante la cooperación prestada en la ejecución del mismo. Dentro del cooperador necesario, el partícipe colabora con su aportación a la ejecución del hecho, **bien con una aportación necesaria en la ejecución (supuesto de la cooperación) necesaria equiparada a la autoría**, bien como ayuda a la ejecución del delito que otro realiza (cómplice). Esta forma de participación si es aceptada por la jurisprudencia.¹⁹² En este mismo sentido, la STS de 20 de mayo de 1996 (Sala de lo Penal, RJ 1996/3838). Asimismo, La STS 347/2017 de 24 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547) indica que **el cooperador necesario, en función de su intervención, puede ser autor, inductor o cómplice**. En este mismo sentido y respecto del sujeto que induce, la STS 539/2003, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2003/3085) indica que **«La inducción es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible. (...) la inducción ha de ser: a) anterior al hecho punible puesto que es su causa, b) directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito también determinado, c) eficaz o con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido, d) dolosa en el doble sentido de que conscientemente se quiere tanto inducir como que se comete el delito a que se induce y e) productora de su específico resultado porque el inducido haya, por lo menos, dado comienzo a la ejecución del delito.»**

En conclusión, si el sujeto participa de manera consciente (dolosa) prestando colaboración en la ejecución del delito, es lógico que tenga cabida en un delito de resultado como el de defraudación fiscal siempre que no acabe en una mera tentativa. Pero todo ello con un matiz como el que indica Salas Darrocha¹⁹³ (opinión que compartimos plenamente: *«es criticable su extensa utilización al aplicarse a supuestos en los que el cooperador no aporta nada a la acción u omisión del autor –piénsese en concreto en supuestos de omisión– sosteniéndose por el contrario que la razón del duro castigo de la cooperación necesaria debe restringirse a*

¹⁹² En este sentido, la Sentencia 564/2001 de 28 de Marzo del TS (Sala de lo Penal, RJ 2001/2688) nos aclara que *«(...) la cooperación necesaria supone la contribución al hecho criminal con actos sin los cuales éste no hubiese podido realizarse, diferenciándose del autor material y directo en que el cooperador no ejercita el hecho típico, desarrollando únicamente una actividad adyacente, colateral y distinta, pero íntimamente relacionada con la del autor material, de tal manera que esa actividad resulta imprescindible para la consumación de los comunes propósitos criminales asumidos por uno y otro en el contexto del concierto previo.»*

¹⁹³ Salas Darrocha, J.T.: *«Participación y delito fiscal.» Boletín Aranzadi Penal parte Boletín*. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2001.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

aquellos supuestos en que la actuación del partícipe implique un plus en el desvalor de acción o de resultado.» Estamos de acuerdo con la opinión manifestada por Salas Darrocha, dado que un cooperador que no aporte nada a la acción u omisión que describe el artículo 305 del CP, no puede ser penado.

■ **El cómplice:** sobre la figura del cómplice, se pronuncia la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) de la siguiente manera: *«Según el artículo 29 del Código Penal son cómplices los que no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos. (...) el cómplice responde criminalmente aun cuando el autor quede exento de pena por una causa que excluya su culpabilidad. Dependiendo de su intensidad, el autor puede ser autor, inductor o cómplice (vid. STS 539/2003, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2003/3085)), y al intervenir en la ejecución de los hechos, opinamos que es una figura que se da plenamente en el delito fiscal. Eso sí, como bien aclara el TS en la precitada sentencia, la participación el cómplice debe ser decisiva y no actuaciones de poca relevancia, y debe tener un acuerdo con el autor material del delito. Así las cosas, en un delito especial como el de defraudación fiscal, eminentemente doloso, el partícipe (un tipo de *extraneus*) con carácter general será penado, aunque con una atenuante a la del autor del delito.*

Por otra parte, sobre la cuota de participación en el abono de la cuantía por responsabilidad civil, cuando existe coautoría, la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) expresa lo siguiente:

«El artículo 116 del C. Penal dispone que toda persona criminalmente responsable de un delito lo es también civilmente si del hecho se derivaran daños o perjuicios. Y que si son dos o más los responsables de un delito, los jueces o tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno.

La responsabilidad civil derivada del delito atiende a los daños o perjuicios causados por el mismo, por lo que la determinación de la cuota se deberá hacer en relación a la participación en los hechos y no en atención al beneficio que luego haya obtenido cada uno de los que han intervenido en la comisión.»

Así, las cosas el criterio del TS es que cada sujeto que participe en el delito, civilmente será responsable en función del daño causado a la Hacienda Pública, y no por el beneficio que obtiene defraudando a la misma.

Por último, hay que reseñar que los actos preparatorios de una conducta punible son los que realiza el autor de un delito previamente a su ejecución. Es decir podemos distinguir entre los actos preparatorios y la tentativa, donde ya se habrá iniciado la fase de ejecución del delito. Por ello, la **conspiración, proposición y**





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

provocación, se dan por tanto en la **fase preparatoria** dentro del *iter criminis* (sin que se haya iniciado su ejecución), y se producen cuando están implicadas varias personas en los actos preparatorios, aumentando las posibilidades de llegar a la fase ejecutiva. Pero no cabe ni la provocación, ni la conspiración, ni la proposición en el delito contra la Hacienda Pública, resultando estos actos impunes por ser un delito de resultado.

3. El asesor fiscal como partícipe o como sujeto activo del delito.

El partícipe es una persona que toma parte en un asunto. Se entiende por participación el hecho delictivo realizado por un conjunto de personas a las cuales se les impondrá la pena en función del modo de intervención en la comisión del delito.

El comportamiento del partícipe obedece al delito cometido por el autor, por lo tanto su sanción penal no es autónoma. Podemos decir pues que el delito cometido por el partícipe es accesoria al comportamiento antijurídico del sujeto activo del delito. Su pena dependerá de la intensidad de su intervención, pudiendo quedar impune el asesor fiscal, o bien ser coautor de un delito.

En cuanto a la representación de una persona física o jurídica, ésta puede ser obligatoria (casos de menores, incapacitados etc.), o voluntaria (asesor fiscal, abogado etc.). Los asesores fiscales, como *extraneus*, pueden incurrir en responsabilidades de tres tipos: tributaria, civil y penal.

Conforme al artículo 42.1.a) de la LGT, pueden ser sujetos activos los responsables solidarios «*las (personas) que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*» El ejemplo por antonomasia de este precepto es el del asesor fiscal coautor de la infracción o del delito en su caso. Es decir, el asesor fiscal puede llegar a ser sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública.

La nueva regulación del artículo 305 del Código Penal trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. En relación con dicho propósito, se estableció un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Martínez-Buján Pérez¹⁹⁴ considera que también es sujeto activo del delito de defraudación tributaria quien ostente la condición de representante legal o voluntario, en la medida en que el artículo 305 del CP no exige que sólo sean sujetos idóneos los deudores tributarios obligados frente a la Hacienda Pública en nombre propio, sino que, por el contrario, lo que requiere tal precepto es *«que el sujeto activo esté obligado al pago según las normas del Derecho tributario»*.

Coincidimos con Carreras Manero¹⁹⁵ en el sentido de que previamente a delimitar la responsabilidad del asesor fiscal, habrá que distinguir si éste actuó como representante o como consejero.

En este sentido, coincidimos igualmente con la opinión vertida por Adame Martínez¹⁹⁶ quien manifiesta que cuando el asesor fiscal *extraneus* lleve a cabo actos de simple asesoramiento entendemos que sólo podrá reclamársele responsabilidad como partícipe –inductor, cooperador necesario o cómplice– del delito de defraudación tributaria cometido, dado que, como ha indicado este autor, en tales supuestos no existe ningún título en concepto de autoría por el cual puedan transferirse los deberes tributarios a aquél.

Pero no por quedar exonerado penalmente el autor material del delito, tiene igualmente que estarlo el asesor fiscal, tal y como expone la STS 347/2017 de 24 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547):

«No está de más recordar, incluso, que, si bien el autor debe reunir las condiciones típicas del sujeto especial, no es necesario que actúe de propia mano.

(...) De ahí que la actuación de un extraneus como representante del sujeto especial, haga o no exigible al responsabilidad penal a éste, no acarrea como consecuencia necesaria la exoneración del sujeto en cuyo nombre actúa el extraneus.»

La sentencia anterior expone un caso donde el *extraneus* es, junto al representado, el sujeto activo del delito. Dicho de otra manera, no porque se exima de responsabilidad penal al *intrañei*, tiene porque salir impune el *extraneus*. Casos como éste pueden darse si el asesor fiscal (en sentido amplio) tiene el consentimiento de su representado.

¹⁹⁴ Martínez-Buján Pérez, C.: *«Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria»*, en Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas derecho y economía, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 72 y 73).

¹⁹⁵ Carreras Manero, O.: *«El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo.»* Revista española de Derecho Financiero núm. 167/2015 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2015.

¹⁹⁶ Adame Martínez, F.D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales.* Comares, Granada, 2010, pág. 54. ISBN: 9788498366334.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Aunque pueden darse el caso, según el TS, en los cuales existe dolo por el asesor fiscal y no por el obligado tributario. Para ello traemos a colación la STS 892/2016, de 25 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/5569) que manifiesta:

*«Adentrarnos en valoraciones sobre el art. 14 CP (que, además, obligarían a indagar sobre la naturaleza - tipo o prohibición- del error sobre una norma extrapenal y sobre el papel del asesor fiscal en estos delitos y la **debatida posibilidad del castigo del extraneus cuando el intraneus opera sin dolo** en hipótesis que no siempre será tan descabellada, ni fáctica ni jurídicamente, como insinúa el recurso de la Abogacía del Estado. No en vano tanto la sentencia como el recurso del Ministerio Público sugieren una cierta perplejidad por la no acusación del asesor fiscal. **Aunque basta el dolo eventual, es imaginable y no extravagante la hipótesis del contribuyente que actúa confiando plenamente en las indicaciones de quien le presta asesoramiento jurídico**»*

A modo de conclusión, en nuestro ordenamiento jurídico no está expresamente regulada la responsabilidad del asesor fiscal y habrá que ir caso a caso viendo si opera como representante o simple consejero, y la intensidad de su intervención en la perpetración del delito por defraudación tributaria, para que sea castigado penalmente, se le aplique una atenuante, o quede impune.

4. La responsabilidad penal de los representantes de las personas jurídicas.

El artículo 31 del Código Penal regula las actuaciones en nombre de otro, disponiendo que *«El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de 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.»*

Sobre el motivo de la introducción del artículo 31 en el CP, la STC 253/1993, de 20 de julio (BOE núm. 197, de 18 de agosto de 1993, ECLI:ES:TC:1993:253) indicó que *«Su incorporación al Código Penal, en efecto, no vino de modo alguno a introducir una regla de responsabilidad objetiva que hubiera de actuar indiscriminadamente y automáticamente, siempre que, probada la existencia de una conducta delictiva cometida al amparo de una persona jurídica, no resulte posible averiguar quiénes, de entre sus miembros, han sido los auténticos responsables de la misma, pues ellos sería contrario al derecho y a la presunción de inocencia y al propio tenor del precepto. **Lo que el mismo persigue, por el contrario, es obviar la***





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

impunidad en que quedarían las actuaciones delictivas perpetradas bajo el manto de una persona jurídica por miembros de la misma perfectamente individualizables, cuando, por tratarse de un delito especial propio, es decir, de un delito cuya autoría exige necesariamente la presencia de ciertas características, éstas únicamente concurren en la persona jurídica y no en sus miembros integrantes.»

Recapitulando, la representación de una persona jurídica puede recaer en la persona que figure estatutariamente como representante, y en algunos casos en el representante de hecho, es decir, la persona que careciendo de un nombramiento formal, es quien de facto controla la persona jurídica, el administrador *in pectore*.

En el caso del administrador de derecho, una vez nombrado por el consejo de administración, se le traslada el deber de cumplir con la Hacienda Pública en todas las obligaciones fiscales de la persona jurídica en cuestión. Sobre esto último y los administradores de hecho, la STS 606/2010, de 25 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2010/7169) indica que:

*«Cuando el sujeto, el que reúne la condición -sujeto pasivo tributario- sin la cual no puede ser tenido por autor, es una persona jurídica, la exigencia político criminal de evitar impunidad, ha dado lugar al establecimiento de la denominada **cláusula de transferencia**. En virtud de ésta se “**transfiere**” a un sujeto que no está revestido de ella, pero que actúa en lugar de quien si la posee, la cualidad que se requiere para responder a título de autor. (..) Esa “posibilidad” no implica por si sola “efectividad” de tal imputación por ese título. Para ello se requiere atender, además a exigibles criterios de imputación o atribución de responsabilidad penal. Al respecto podemos adelantar dos consideraciones: **a) ni basta ser administrador para recibir la transferencia de esa responsabilidad y b) ni si quiera es necesario ser formalmente administrador para poder recibirla**. Confundir la extensión del ámbito de sujetos que pueden responder a título de autores, con las reglas de imputación, objetiva y subjetiva, de responsabilidad penal provocaría una inaceptable responsabilidad objetiva por el cargo. Ser administrador de una persona jurídica es calidad que sólo le convierte en autor posible del delito, cuando la configuración típica de éste exige un sujeto que ha de tener las características que solamente la persona jurídica tiene. Para, además, ser efectivamente responsable, debe satisfacer el criterio de atribución de la responsabilidad penal.»*

En síntesis, la sentencia transcrita aprecia con acierto que no por el mero hecho de ser el administrador de una sociedad tiene que ser el sujeto activo del delito. Se trata de una presunción que admite prueba en contrario. Asimismo, acentúa que es necesaria la cláusula de transferencia de una persona jurídica a una





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

física concreta, pero que esta no tiene porqué ser el administrador nombrado formalmente, sino el administrador de hecho o quien verdaderamente ostente el control la sociedad.¹⁹⁷

A mayor abundamiento la STS 606/2010 de 25 de julio de 2010 (Sala de lo Penal, RJ 2010/7169), aclara que para ver qué persona dentro de una organización (sobre todo si es de gran dimensión) es la responsable, no se pueden realizar automatismos (iría en contra del principio de presunción de inocencia), sino que habrá que estar a la concreta estructura de la persona jurídica:

«Será relevante la consideración de la concreta organización interna de la persona jurídica con la que se configura su específica estructura. Matizándola, en su caso, respecto de la de la empresa, de la que aquella persona jurídica es titular.»

(...) Ello ha de traducirse en la forma de actuar las denominadas cláusulas de transferencia. Todos ellos extraneus, no devendrán intraneus sin atender a la jerarquía y al ámbito de la actividad en que se produzca el comportamiento típico.»

En otras palabras, en virtud de la denominada “cláusula de transferencia”, pueden ser penalmente responsables personas que pueden ser los administradores de hecho o derecho, u otras personas que en el organigrama de la persona jurídica o de facto, ostenten la capacidad de cumplir con los deberes tributarios.

Item más, en la STS 17/2005, de 3 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2005/6665), se indica que el figurar como administrador solidario de una entidad no es suficiente para ser imputado como autor delictivo si existen actos mercantiles que pueden ser ignorados por el mismo.

¹⁹⁷ Ahora bien, puede que el representante de una persona jurídica intente alegar, ante la comisión del delito, la ignorancia deliberada tal y como manifiesta la STS 264/2001, de 16 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2001/1261):

«Y es lo cierto que, como afirma el Fiscal, la alegación del recurrente está en notoria contradicción con tales hechos, en los que consta la existencia de un acuerdo entre ambos acusados para incorporar a la declaración del IVA facturas falsas con la finalidad de obtener una mayor devolución.»

No pudiendo aceptarse que una persona, administrador de una Compañía Mercantil, ignore que tal actuación referida a una factura de importe superior a los treinta millones de pesetas y que no corresponde a una operación real, es contraria a Derecho.»

Y en el mismo sentido, la STS 160/2009, de 12 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2009/2817) apunta que *«el agente debe haber infringido el deber fiscal eludiendo el pago de tributos correspondientes a su representada. Para ello es necesario saber cuáles son los hechos imponibles por los que el representante ha defraudado, dejando de tributar. Tales hechos imponibles están definidos en las leyes fiscales que en cada caso completan el tipo penal del delito fiscal.»*

La sentencia anterior incide en que habrá que examinar “caso a caso” para determinar qué persona física puede tener responsabilidad penal.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Y por último sobre este tema, la STS 1940/2000, de 18 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2000/10664), para la imputación de la responsabilidad, indica que hay que ver quién es el *«verdadero dueño de la voluntad social»*

Eso sí, un administrador debe poner la diligencia necesaria sobre todo en casos de disolución de una sociedad. Sobre esto se manifiesta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en sentencia en unificación de doctrina del de fecha 22 de septiembre de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 40/2004, RJ 2008/5474) señala: *«Por todo ello, ha de concluirse que la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que **la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior»***.

Es claro que en los supuestos de responsabilidad tributaria como penal, ésta debe ser subjetiva y no objetiva o de aplicación automática. Hay que "ir al caso concreto" y motivar adecuadamente la responsabilidad por el principio de presunción de inocencia que rige tanto para el Derecho Penal como para el Derecho tributario sancionador.

Sobre cuando aunque conste como administrador en el Registro Mercantil una persona, ésta sea controlada por otra distinta, traemos a colación la STS 1940/2000 de 18 diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2000/10664) condena a un administrador de hecho aun figurando otra persona con esas funciones en el Registro Mercantil:

«(...) Es preciso discernir quién es el «verdadero dueño de la voluntad social», que salva en todo caso el principio de legalidad mencionado. (...) si tenemos en cuenta que el hecho probado parte de la afirmación de ser el acusado administrador de la empresa obligada al pago de los tributos, con independencia de la designación de su hijo como administrador y que así figurase en el Registro Mercantil, pues ello en todo caso tendría sólo efectos frente a terceros en relación con el tráfico jurídico-mercantil, pero no cuando se trata de



discernir la responsabilidad penal individual aquí considerada, deduciéndose razonablemente por la Sala la autoría del recurrente en función de ser éste el verdadero "dominador del hecho". »¹⁹⁸

Asimismo, la STS 160/2009, de 12 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2009/2817), no basta con que una persona sea apoderado de una persona jurídica, sino que debe constar que es quien posee el dominio de la misma:

*«En todo caso la firma como apoderado de un contrato de leasing -cuya fecha se ignora- tampoco demuestra que el recurrente haya actuado como "directivo u órgano de una persona jurídica", como lo requería el art. 15 bis CP . Es claro que un apoderado no es necesariamente un directivo o un órgano de una persona jurídica y que en el CP de 1973 el actuar en nombre de otro no se extendía, como ocurre en el derecho ahora vigente, a los administradores de hecho. (...) **Por otra parte, no se ha establecido tampoco que el recurrente haya tomado parte en las correspondientes declaraciones en forma activa o haya tenido conocimiento de circunstancias que hubieran determinado una posición de garante que lo obligara a impedir el supuesto fraude fiscal en la forma requerida, al tiempo de los hechos, por la jurisprudencia para fundamentar la comisión por omisión del delito.**»¹⁹⁹*

Doctrinalmente, Choclán Montalvo²⁰⁰ considera que el artículo 31 del CP trata de dar solución al problema de la autoría en determinados delitos especiales cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado (no en el representante). Dicho de otra manera «*Se trata de supuestos en los que quien actúa es el extraneus, mientras que el intraneus no actúa. Por virtud de la cláusula del artículo 31 se otorga a los actuantes en lugar de otro -formalmente extranei- la categoría de extranei, esto es, se trata de una **cláusula***

¹⁹⁸ En este mismo sentido, se expresa La STS 2476/2001, de 26 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2002/2033):

«En el art. 31 CP se establece la responsabilidad personal del que actúa como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la figura de delito requiera para ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la persona jurídica en cuyo nombre o representación obre.»

¹⁹⁹ Asimismo, el Tribunal Supremo en Sentencia 59/2007, de 26 de enero (Sala de lo Penal, RJ 2007/1586), entiende como administrador de hecho a «*quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concrete en él los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que, en realidad manda en la empresa, ejerciendo los actos de administración, de obligación de la empresa, aunque formalmente sean realizados por otra persona que figure como su administrador*».(...) por lo tanto, en la concepción de administrador de hecho no ha de estarse a la formalización del nombramiento, de acuerdo a la respectiva modalidad societaria, ni a la empresa ni al entramado social, sino a la realización efectiva de funciones de administración, del poder de decisión de la sociedad, la realización de funciones de dirección». Y concluye expresando que «el administrador de hecho debe participar activamente en la gestión y dirección, de forma permanente y no sujeto a esferas superiores de aprobación y decisión», lo que supone que la autonomía e independencia del administrador de hecho frente al administrador de derecho sea un elemento determinante.

²⁰⁰ Choclán Montalvo J.A: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.



de transferencia por la cual resulta posible la imputación de determinados delitos especiales propios, a título de autoría, a sujetos extranei.»

De hecho, al ser una persona jurídica una ficción del Derecho, si no existiera la denominada cláusula de transferencia, se podría delinquir mediante sociedades (*intrañei*) que por motivos evidentes, no se les puede poner penas privativas de libertad, mientras que el representante de las mismas (*extraneus*) nunca sería penalmente responsable.

Para Ferré Olivé²⁰¹ «Ha sido históricamente objeto de debate el deslinde de responsabilidades penales cuando el obligado tributario (persona física o jurídica), no gestiona directamente sus impuestos, sino que lo hace un representante no cualificado, es decir, un sujeto sobre quien no pesan directamente concretos deberes tributarios materiales y formales, que siguen recayendo en el representado. (...) Los representantes de personas físicas (de un menor o discapacitado, de un extranjero no residente, etc.) y en el caso de las empresas sus administradores de hecho o de derecho pueden responder como autores de un delito de defraudación tributaria en base a la fórmula del actuar por otro (art.31 CP), que precisamente se ha establecido para sancionar a aquel que actúen nombre de otro sin estar cualificado, tratándose de delitos especiales. Justamente los delitos especiales se construyen por el legislador sobre la base de identificar sujetos que se encuentran en mejor disposición para afectar al bien jurídico, como funcionarios públicos, autoridades judiciales, obligados tributarios, etc. Este direccionamiento genera en ocasiones lagunas de punibilidad no deseadas, que requieren una fórmula de cierre como la aquí analizada para evitar la impunidad de quienes realizan personalmente las conductas descritas en el tipo penal corresponden sin ser – a primera vista- los destinatarios directos de la norma.»

Como resumen de este apartado, cabe decir que en el caso de una persona jurídica de gran tamaño es bastante complejo delimitar quien es, vía cláusula de transferencia, el autor material del delito. En principio y sólo como presunción, parece ser el administrador de derecho que figure como tal en el Registro Mercantil, pero en multitud de ocasiones esa persona está interpuesta por otra que es quien verdaderamente controla la persona jurídica de forma oculta. Y el tema se complica aún más cuando hablamos de grandes empresas, donde, verbigracia, se tenga delegado en el director financiero el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

5. La responsabilidad de las personas jurídicas

²⁰¹Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch 2018. ISBN13:9788490536391.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El sujeto activo puede ser una persona física, una persona jurídica²⁰², y cuando una ley así lo establezca herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

La exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, rompió definitivamente con el tradicional aforismo *societas delinquere non potest*, con la introducción del 31 bis CP, en el que se regula de manera detallada la responsabilidad penal de las personas jurídicas por determinados delitos, entre los que se halla el delito contra la Hacienda Pública. Asimismo, se añade el artículo 310 bis²⁰³, que en consonancia con el artículo 31 bis²⁰⁴, fija las penas aplicables a las personas jurídicas por la comisión de los delitos tipificados en el CP.

²⁰²Si ya es difícil deslindar cuando hay que sancionar al administrador y cuando a la sociedad, para Camacho Rubio «*las últimas reformas que han abordado las relaciones entre una sociedad y sus socios, lejos de clarificar una cuestión, que, dicho sea de paso, nunca ha sido pacífica, ha venido a introducir nuevos puntos de confusión que no contribuyen, en absoluto, reforzar la seguridad jurídica que todos los contribuyentes deberíamos exigir.*» Camacho Rubio, J.: «*la prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas.*». *Revista Quincena Fiscal* núm. 7/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

²⁰³Cuando 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 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.

²⁰⁴1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables:

- a) 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 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.
- b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

- 1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;
- 2.ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para Rodríguez Almirón²⁰⁵ «la primera dificultad a la hora de determinar la responsabilidad penal de la persona jurídica nace del propio término “persona jurídica”. Como ocurre tantas veces, nos encontramos ante una norma penal en blanco sin que se haya definido en el Código penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) que hemos de entender como persona jurídica a efectos penales. Por tanto, tendremos que acudir a la norma extrapenal a fin de construir una definición penal de persona jurídica. El Código Civil (LEG 1889, 27).»²⁰⁶²⁰⁷

Obviamente a una persona jurídica no se le puede imponer una pena privativa de libertad, aunque si multas y sanciones accesorias, por lo que las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los

3.ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y

4.ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.ª

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.

3. En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.ª del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquellas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.

5. Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.ª del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos:

1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.

2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.

3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.

5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.

6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

²⁰⁵Rodríguez Almirón, F.J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas a raíz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo.» *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 6/2017 parte Jurisprudencia. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

²⁰⁶De conformidad con el artículo 35 del CC «Son personas jurídicas:

1.º Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley.

Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

2.º Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de ellas, por quienes estando sometidos a la autoridad de las personas físicas que fueren sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho, hubieren podido realizar los hechos por no haber sido debidamente controlados.

Para fijar la responsabilidad de las personas jurídicas se inclinó el texto legal por establecer una doble vía, dejando claro que la responsabilidad penal de la persona jurídica podrá declararse con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física. Dicho de otra manera, para exigir la responsabilidad penal a las personas jurídicas, en primer lugar debe haberse constatado la comisión de un delito, aunque aún no se haya podido individualizar la concreta persona física responsable de los hechos o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella.

Eso sí, la persona jurídica, a pesar de ser una ficción del Derecho, tiene que cumplir con las normas, por lo que puede cometer actos antijurídicos. Así a la persona jurídica pueden imponerse penas de determinada naturaleza que sí puedan ser cumplidas por la misma. Aunque resulta claro que una persona jurídica, por su naturaleza, no puede actuar con dolo (necesario para que se dé el delito fiscal), sino que el dolo se manifestará a través de sus representantes de hecho o de derecho. Como bien indica la STS de 22 de noviembre de 2016:

«El sujeto pasivo es la sociedad y ésta no puede actuar sino a través de las personas físicas sean sus administradores, representantes o gestores de hecho o de derecho, o bien actúen como testafierros, colaborando con las instrucciones que le transmite otra persona de atrás, constituyéndose en artífices del delito por aportar una conducta, sin la cual la infracción punitiva no se hubiera perpetrado.»

Martínez-Carrasco Pignatelli²⁰⁸, opina que «se quiera o no, hoy por hoy nuestro sistema penal está concebido únicamente para la responsabilidad de la persona física, lo que se desprende de la propia legalidad en vigor y de la doctrina emanada del Tribunal Constitucional que la interpreta. Así, es preciso recordar que el dolo y la imprudencia son elementos integrantes de la definición de delito recogida en el artículo 10 del CP, del

²⁰⁷ Para la Fiscalía General del Estado (Circular 1/2011) tanto las sociedades en formación como las sociedades irregulares tienen personalidad jurídica, y pueden ser responsables penales conforme a al artículo 31 bis del Código Penal. En cambio considera inimputables a las sociedades sin actividad legal, o con actividad meramente aparente o residual.

²⁰⁸ Martínez-Carrasco Pignatelli J.M. «La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública a propósito de la Ley Orgánica 5/2010, de modificación del Código Penal». *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 20, 2010, págs. 29-39.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

principio de responsabilidad subjetiva del artículo 5 del mismo texto legal, y de los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena reiteradamente declarados por el Tribunal Constitucional.»

Es decir, el citado autor indica que la persona jurídica, por su propia naturaleza, no puede tener dolo dado que carece de voluntad sin la intervención de una persona física.

En esta línea referente a la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas, el Tribunal Constitucional advirtió en la STC 246/1991, de 19 de noviembre (RTC 1991/246) lo siguiente:

*«Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. **Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos**»*.²⁰⁹

En otras palabras, para el TC una persona jurídica no puede tener elemento volitivo, es decir no puede actuar con dolo a imagen y semejanza de una persona física, pero no por ello dejan de ser penalmente responsables de sus actos.

Es claro que las penas a imponer a las personas jurídicas sólo pueden ser multas o sanciones accesorias. En cuanto a las penas a imponer a las personas jurídicas por delito contra la Hacienda Pública, conforme al artículo 310 bis del CP, serán las siguientes:

- 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.
- 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.
- Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310 (delito contable).²¹⁰

²⁰⁹En este mismo sentido, la STS de 29 de junio de 1985 (Sala de lo Penal, RJ 1985/3087), que condenaba al presidente de la sociedad porque era quien ejercía efectivamente la administración:

«Que el delito ahora estudiado, defraudación por elusión del pago de impuestos o por el disfrute ilícito de beneficios fiscales, implica la responsabilidad, como sujeto activo, de todo aquel contribuyente, natural o jurídico, que en principio resulte obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, bien entendido que, en el caso de ahora y por lo que respecta a las sociedades, el delito era imputable, entre otros, al Presidente del Consejo de Administración que efectivamente ejerciera su administración y tuviera atribuidos poderes de decisión, cual aquí acontece, es decir, la persona que, con la denominación que fuere, llevare la dirección económica de la entidad.»

²¹⁰El artículo 310 del CP señala lo siguiente: «Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En aquellos casos en los que, como consecuencia de los mismos hechos, se impusiere pena de multa a una persona física y a una jurídica, se modularán las respectivas cuantías con la finalidad de que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de los hechos.

Además de las sanciones pecuniarias, el CP también recoge sanciones de carácter accesorio para las personas jurídicas (artículo 33. 7 letras b) a g) del CP):

- Disolución de la persona jurídica.
- Suspensión de las actividades, por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- Clausura de los locales y establecimientos, por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser definitiva o temporal; en este último caso no podrá exceder de quince años.
- Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años. Asimismo, podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.
- Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, el cual no podrá exceder de cinco años.

Sobre este tema se expresa la STS 154/2016, de 29 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2016/600):

*«De manera que derechos y garantías constitucionales a los que se refieren los motivos examinados en el presente Recurso, como la tutela judicial efectiva, la presunción de inocencia, al Juez legalmente predeterminado, a un proceso con garantías, etc., sin perjuicio de su concreta titularidad y de la desestimación de tales alegaciones en el caso presente, **ampararían también a la persona jurídica de igual forma que lo hacen en el caso de las personas físicas cuyas conductas son objeto del***

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

procedimiento penal y, en su consecuencia, podrían ser alegados por aquella como tales y denunciadas sus posibles vulneraciones en lo que a ella respecta.»

Por último, en nuestro Ordenamiento Jurídico, la imputabilidad de las personas jurídicas es un elemento íntimamente vinculado al principio de culpabilidad. En nuestro Derecho no son nunca imputables:

- El Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales.
- Los Organismos Reguladores.
- Las Agencias y Entidades Públicas Empresariales.
- Las organizaciones internacionales de derecho público.
- Las organizaciones que ejerzan potestades públicas de soberanía y/o administrativas.
- Las sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

Se trata de eximentes subjetivas que en nuestro parecer, son discriminatorias con respecto al resto de personas jurídicas.

Para Ferré Olivé²¹¹ existe un sistema de responsabilidad vicarial o de responsabilidad objetiva de la empresa (responsabilidad por atribución). Posee un gran paralelismo con las responsabilidades civiles, y es el sistema vigente en distintos países como Reino Unido o Francia (vicarious liability). Una vez que se comprueba que en una sociedad o persona jurídica se ha cometido un delito, siempre que lo materialice un miembro de la empresa actuando dentro del marco propio de las actividades empresariales y buscando beneficios o ventajas para la entidad, parte de la responsabilidad será transferida a la empresa, de tal forma que el individuo que ha realizado el hecho como a la propia persona jurídica. Existe plena dependencia del hecho cometido por la persona física. En consecuencia:

- El autor material e individual debe responder penalmente con los criterios objetivos y subjetivos de imputación tradicionales. Es fundamental destacar que si no se constata la responsabilidad individual, incluida su declaración de culpabilidad, no puede haber responsabilidad penal de la persona jurídica.
- La persona jurídica responde penalmente sobre la base de una responsabilidad objetiva, es decir, no se exige ningún grado de "culpabilidad a la empresa". Las consecuencias de la conducta del individuo se

²¹¹Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch 2018. ISBN13:9788490536391.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

imputan a la empresa, sin que sea admisible la prueba que aporte la entidad, de haber desarrollado convenientemente los controles empresariales internos para evitar el delito.

El otro modelo es el de culpabilidad de la empresa o de autorresponsabilidad que no estructuran la responsabilidad trasladando la culpabilidad individual de la persona física que ha actuado hacia el ente jurídico, sino que se fundamentan sobre la base de la culpabilidad propia. Se caracteriza por atenuar o eximir de responsabilidad penal a la empresa si corrige esos defectos de organización, que se dará cuando adopte programas de organización y gestión (compliance programs) que eviten la comisión de delitos en el futuro.

Hay posiciones doctrinales sobre cuál es el modelo imperante en el Derecho español, aunque como indica la Circular 1/2016 de 22 de enero de la Fiscalía General del Estado (que se resume a continuación), estamos ante un mecanismo normativo de atribución de la responsabilidad por transferencia de **tipo vicarial**:

«1ª La LO 1/2015 (RCL 2015, 439) mantiene el fundamento esencial de atribución de la responsabilidad penal a la persona jurídica de tipo vicarial o por representación en las letras a) y b) del art. 31 bis 1º. Ambos títulos de imputación exigen, como antes de la reforma, la previa comisión de un delito por una persona física en las concretas circunstancias que se establecen. El primer hecho de conexión lo generan las personas con mayores responsabilidades en la entidad y el segundo las personas indebidamente controladas por aquellas. (...)

2ª La nueva definición de las personas físicas amplía notablemente el círculo de sujetos de este criterio de imputación, que permite incluir a quienes, sin ser propiamente administradores o representantes legales de la sociedad, forman parte de órganos sociales con capacidad para tomar decisiones (...)

4ª Las únicas cuatro conductas imprudentes cometidas por personas físicas en las circunstancias del art. 31 bis susceptibles de generar un reproche penal a la persona jurídica son las relacionadas con las insolvencias punibles (art. 259.3), los recursos naturales y el medio ambiente (art. 331), el blanqueo de capitales (art. 302.2) y la financiación del terrorismo (art. 576.5).

16ª Existe un doble régimen de exención de responsabilidad de la persona jurídica, uno para los delitos cometidos por los administradores o dirigentes y otro para los cometidos por sus subordinados, ambos sustancialmente idénticos pues (...)

20ª La cláusula de exención de la responsabilidad de la persona jurídica que incorpora el apartado 2 del art. 31 bis constituye una causa de exclusión de la punibilidad, a modo de excusa absoluta, cuya carga





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

probatoria incumbe a la persona jurídica, que deberá acreditar que los modelos de organización y gestión cumplan las condiciones y requisitos legales.»

Como notas más relevantes de la circular de la Fiscalía General del Estado, podemos citar, en síntesis, las siguientes:

- La atribución de la responsabilidad penal a la persona jurídica es de tipo vicarial o por representación o sustitución.
- Las personas a las que se les puede imputar la responsabilidad penal no son simplemente los administradores o representantes estatutarios de la sociedad, sino cualquiera que tenga capacidad para influir en la toma de decisiones.
- No se puede sancionar penalmente a la persona jurídica por conductas imprudentes en lo referente al delito fiscal, aunque tampoco a personas físicas al no existir dolo.

Para Palomino y Álvarez²¹², la Fiscalía General del Estado ha analizado, en mayor detalle, los requisitos que deben cumplir los programas de compliance para que la persona jurídica quede exenta de responsabilidad penal en su Circular 1/2016 de 22 de enero de 2016 (la Circular). En concreto, la Circular recoge, como uno de los criterios a tener en cuenta, que el empleado o representante de la persona jurídica haya gozado de autonomía en su actuación.

Por otro lado el Tribunal Supremo, para comprobar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, expresa que lo primero que hay que verificar es si una persona física ha cometido un delito. En este sentido la ya expuesta STS 154/2016, de 29 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2016/600):

«(...) La determinación del actuar de la persona jurídica, relevante a efectos de la afirmación de su responsabilidad penal (incluido el supuesto del anterior del art. 31 bis) 1º CP (RCL 1995, 3170 y RCL

²¹²Para Palomino y Álvarez «La circunstancia eximente de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, consistente en tener implantado un sistema efectivo de compliance está prevista en el artículo 31 bis CP, el cual dispone que la persona jurídica podrá quedar exenta de responsabilidad penal si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión, que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.»

Palomino, J y Álvarez, E: «La AN ya aplica la eximente penal para la persona jurídica consistente en tener implantado un sistema efectivo de compliance.» Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 932/2017 parte Comentario. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

1996, 777) y hoy de forma definitiva a tenor del nuevo art. 31 bis. 1 a) y 2 CP, tras la reforma operada por la LO 1/2015 [RCL 2015, 439, 868]), **ha de establecerse a partir del análisis acerca de si el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible, o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos, tendentes a la evitación de la comisión por éstos de los delitos enumerados en el Libro II del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) como posibles antecedentes de esa responsabilidad de la persona jurídica.»**

Es decir, el TS propone controles internos como el puesto que ocupa el controller o la auditoría interna de la empresa, aunque esto es muy difícil de aplicar a PYMES y microempresas.

6. Conclusiones parciales.

■ El delito contra la Hacienda Pública es un delito de resultado, y por tanto no castiga los actos preparatorios del mismo. Asimismo admite otras formas de participación.

■ Hay dos polémicas acerca de las otras formas de participación:

1ª) La referente al asesor fiscal: se trata de un *extraneus* que puede llegar a ser coautor, e incluso el autor material del delito. Esto dependerá de si asesora o representa y de su grado de participación.

2ª) En referencia a las personas jurídicas y sus representantes, resulta complejo sancionar a la propia persona jurídica, dado que sin un responsable persona física, no podrá ser sancionada. Además en estas entidades no existe el dolo al faltar el elemento volitivo, y por supuesto se les pueden imponer penas privativas de libertad.

■ Por último, es discutible el hecho de que a pesar de ser personas jurídicas, las Administraciones Públicas y sus entes instrumentales tienen una exención subjetiva en la responsabilidad penal.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



CAPÍTULO 7. CUANTÍA DEFRAUDADA Y PERIODO EVALUABLE

1. La LGT: el cálculo del importe de una sanción tributaria pecuniaria.

Según se desprende de la LGT, para determinar el importe a abonar de una sanción tributaria, debemos tener en cuenta los siguientes factores:

- 1) Análisis de si la conducta fue culposa o dolosa (medios fraudulentos, utilización de facturas falsas o testaferreros) y determinación del tipo de infracción que se ha cometido, es decir leve, grave o muy grave. Asimismo, si son sanciones con multa de cuantía fija o proporcional y si caben sanciones accesorias (sólo cuando la infracción es grave o muy grave).
- 2) Calificación de la infracción como leve, grave o muy grave.
- 3) Determinación de la base de la sanción, con la aplicación, cuando proceda, de los criterios de graduación: que son los de comisión repetida, perjuicio para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación, y si existe acuerdo o conformidad del interesado.²¹³²¹⁴
- 4) En los casos de las infracciones de los artículos 191 a 197 y 206 bis de la LGT, aplicación del criterio de graduación de acuerdo o conformidad.
- 5) Aplicación de la reducción por falta de impugnación y pago en periodo voluntario de la sanción.

Además, en virtud del artículo 184.1 de la LGT, las infracciones se calificarán de forma unitaria, lo que implica que:

- Cada conducta del sujeto infractor constitutiva de infracción sólo podrá tener una calificación: leve, grave o muy grave.
- Derivado de dicha calificación, se verá si son o no aplicables los criterios de graduación y cuáles de ellos concretamente.

²¹³ De acuerdo con el artículo 188.1 de la LGT, «La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.»

²¹⁴ Conforme al 187.2 de la LGT, los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ En las infracciones que se sancionen con multa pecuniaria proporcional, sólo existirá una base de sanción uniforme, a la que se aplicará el porcentaje de sanción procedente. La única excepción a la regla general de la calificación unitaria es lo que dispone el artículo 191.6²¹⁵ de la LGT.

Cuando ya se califico una infracción, el siguiente paso es establecer la cuantía concreta a abonar por el sujeto infractor, para lo que habrá que estar a los criterios de graduación que establece el artículo 187 de la LGT.²¹⁶

Pero como se verá en el siguiente apartado, éste procedimiento dista mucho del seguido en la jurisdicción penal, donde se tendrá únicamente en cuenta la cuota defraudada.

2. Límite de la cuota defraudada: 120.000 euros y 600.000 euros.

Antes de nada, hay una cuestión importante que resaltar: no debe confundirse el concepto de defraudación con el elemento objetivo del delito. Una de las acepciones de la palabra defraudar que nos da la RAE es «*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*».

Es decir defraudar se refiere a la conducta en sí del sujeto activo del delito, se refiere al componente subjetivo, al incumplimiento del deber exigido en el abono de los tributos. Mientras que la cuantía en sí, se refiere al elemento objetivo del delito.

Esta cuestión la aclara la STS 192/2006 de 1 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2006/1042):

«En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto. Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda Pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto "a ese resultado

²¹⁵ «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.»

²¹⁶ Los criterios de graduación no son aplicables a todas las infracciones tributarias sino únicamente a aquellas en las que así se indique en el artículo de la ley que tipifica cada infracción, que señalará que criterios de graduación proceden o si no procede ninguno.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" (SSTC 120/2005, de 10 de mayo; y 129/2008, de 27 de octubre). **La mera falta de ingreso de un tributo -cae fuera del campo semántico del verbo "defraudar"- (STC 129/2008, de 27 de octubre), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre)... Pero no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo; 267/2005, de 24 de octubre; 8/2006, de 16 de enero; y 91/2009, de 20 de abril).»²¹⁷**

Como comentario a la precitada sentencia, el TS exige que se dé el elemento objetivo y subjetivo (hasta aquí nada nuevo), pero añade que el elemento intencional del engaño debe justificarse y motivarse a través de "una argumentación lógica, razonable y especificada". Asimismo, reincide en que la mera falta del ingreso no es una conducta punible. A esto podemos añadir, que existen varios escenarios:

■ **Presentación de la autoliquidación, sin ocultar nada a la Hacienda Pública, pero sin ingreso:** en este caso no se sancionará administrativa y penalmente. Simplemente, el día siguiente a la finalización del periodo ejecutivo (o siguiente al de la presentación si la autoliquidación si ésta fuera extemporánea), comenzará el periodo ejecutivo en virtud del artículo 161 de la LGT.

■ **Presentación de autoliquidación con ingreso pero con ocultación:** si la ocultación produce una cuota defraudada superior a 120.000 euros, se consumará el delito. En tributos con devengo instantáneo, la consumación se dará el día siguiente al del final del periodo voluntario de pago (o siguiente al de la

²¹⁷ La STS 717/2016, de 27 de septiembre (RJ 2016/4721), viene a coincidir con la STS 499/2016 de 9 de junio (RJ 2016/2164), y vuelve a reincidir en que por más que sea la cuantía, sin dolo no se consuma el delito fiscal:

«Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS nº 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual.

En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra (...).»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

presentación si la autoliquidación si ésta fuera extemporánea). Tratándose de tributos periódicos la consumación se produce el día siguiente al del fin del plazo voluntario de pago en cómputo anual.

■ No presentar la autoliquidación de forma dolosa: en este caso se consumará el delito si se supera el umbral cuantitativo del mismo.

Por otra parte, compartimos la opinión de Ayala Gómez²¹⁸ sobre la consideración de la cuantía como elemento del tipo al afirmar que *«desligar la conducta del agente de la causación del resultado lesivo, negando que esa cuantía sea precisamente eso, resultado del tipo objetivo, desdibuja la referencia de la conducta a prohibición establecida por la norma penal: la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo del injusto), culpable, pero no punible.»*

En este mismo sentido, Muñoz Conde²¹⁹ aboga por considerar una cuantía mínima defraudada como una condición objetiva de punibilidad reflexionando que *«una defraudación por debajo del límite cuantitativo establecido constituye una acción típica, antijurídica y culpable, por tanto, deviene constitutiva de delito, pero no punible, por falta de condición objetiva, porque el legislador por razones de política criminal ha restringido la pena a supuestos de una cierta gravedad. Desligar la conducta del agente de la causación del resultado lesivo, negando que esa cuantía sea precisamente eso, resultado del tipo objetivo, desdibuja la referencia de la conducta a prohibición establecida por la norma penal: la de realizar conductas defraudatorias que importen una lesión por dicha cantidad. Afirmando su carácter de condición objetiva de punibilidad se niega la pertenencia al tipo del injusto y de la culpabilidad, con lo que se produce la incongruencia de establecer que una defraudación por debajo de dicho importe es típica y antijurídica (tipo del injusto), culpable, pero no punible.»*

En nuestra opinión, de los fraudes dolosos contra la Hacienda Pública ya se encarga la LGT, debido a que la definición de ocultación o medios fraudulentos citados por dicha norma, son conductas dolosas.

²¹⁸ Ayala Gómez, I.: *«Consumación y Prescripción del delito fiscal»*. *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, Nº Extra 1, 2000, págs. 81-100.

²¹⁹ Muñoz Conde F.: *«El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal»*. *ADPCP*, Tomo XXXIX, Fascículo II, 1986, pp. 379 – 393.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Dichos los citados matices y comentarios, entrando ya en materia, la LGT prevé, por su parte, infracciones tributarias (administrativas) que califica como leves, graves y muy graves dependiendo del caso. La infracción es leve cuando a pesar de ser la base superior a 3.000 euros no se aprecie ocultación, no concurren medios fraudulentos o llevanza incorrecta de la contabilidad. Es decir, sin el elemento intencional, a pesar de ser superior a 3.000 euros la sanción sigue siendo leve.

En este mismo sentido, para que exista delito y no infracción tributaria no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima fijada por el Código Penal (120.000 euros o 600.000 en uno de los supuestos agravados), sino que es necesario que, simultáneamente se dé el elemento subjetivo del delito, es decir una actuación del sujeto dirigida a evitar o defraudar el pago exigido por la norma tributaria en cuestión. El indicado dolo, deberá ser probado por la Administración tributaria competente, o por el Ministerio Fiscal como partes acusadoras observando las circunstancias del asunto en cuestión.

3. Período evaluable.

El artículo 305.1 del Código Penal señala que la cuantía del fraude ha de superar los ciento veinte mil euros, aclarando el punto 2 del citado precepto para determinar dicha cuantía lo siguiente:

«a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

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

Es decir, en tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones de **tributos periódicos** tales como el IRPF, el IVA o el IBI, se determinará lo defraudado en cada periodo impositivo, y en caso de que éste sea inferior a doce meses, se tomará como referencia el año natural. Como ejemplo, si un obligado tributario defrauda 140.000 euros en el primer trimestre del IVA, el delito no se consumará. La consumación se produciría si el 21 de enero del año siguiente si sigue sumando, entre todas las autoliquidaciones, una cuota defraudada más de 120.000 euros.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Aunque se trate de tributos periódicos, existe una salvedad en el cálculo de los 120.000 euros: cuando la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible (y por tanto se dará la consumación) desde que se alcancen los 120.000 euros, sin necesidad de esperar al fin del periodo impositivo. Sin embargo, reiteramos que no se entiende si no es por la literalidad del artículo, que se trate la consumación de tributos periódicos con pagos a cuenta (mensuales o trimestrales), donde obviamente aún no se ha producido el hecho imponible, como es el caso del IRPF, de igual forma que otros tributos periódicos como el IVA, en los cuales, cuando se presentan las autoliquidaciones (mensuales o trimestrales), el devengo ya se ha producido con la entrega del bien o prestación del servicio. Es decir, este artículo supone una prerrogativa para los que defraudan en IVA, porque tienen un tiempo “extra” hasta el 21 de enero del año siguiente sin que sean perseguidos.

Por otra parte, en los **tributos de devengo instantáneo** como el ISD, o el ITPAJD, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los hechos imponibles por separado. Es decir aunque en una escritura pública se den dos hechos imponibles que juntos asciendan a más de 120.000 euros, si por separado no llegan a sumar ninguno de ellos tal cuantía, no podrá haber en ningún caso delito fiscal. Aunque tampoco si se diesen sumando las cuantías al rechazarse por la jurisprudencia el delito continuado. Un ejemplo que podría darse es si en una misma escritura notarial se adquiere un inmueble, que tributaria por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD, y a su vez se segrega la citada finca, que es un hecho imponible de la modalidad Actos Jurídicos Documentados (AJD) del precitado impuesto. Si bien estamos ante el mismo tributo y devengo, las cuantías defraudadas no podrían sumarse al tratarse de dos hechos imponibles diferentes.

Como ya vimos en capítulos anteriores la jurisprudencia y doctrina científica se muestra reticente a reconocer la figura del delito continuado en el referente a la Hacienda Pública por la redacción del propio precepto 305 del CP. Dicho de otra manera, en el CP se aprecian distintas situaciones sin ningún vínculo entre ellas, por lo que no se permite acumular defraudaciones de dos o más supuestos a efectos del cómputo de los 120.000 euros.²²⁰

²²⁰ Sobre estas últimas conductas Serrano Gómez A. y otros (2015) han comentado: «En el apartado b) se recogen los demás supuestos en los que el hecho punible sea susceptible de liquidación, como puede ser la venta de un inmueble. tampoco cabe apreciar aquí el delito continuado, sobre la base de la cantidad total defraudada porque al ser inferior la infracción es administrativa y no penal. Lo mismo hay que decir con referencia al periodo temporal de cada uno de los tributos, pues no son acumulables dentro de cada tributo, ni entre ellos. Por otra parte, y frente a la diversidad de tributos que pueden proceder de la Hacienda estatal, autonómica, foral o local, hay que mantener el mismo criterio, son totalmente independientes, sin ningún tipo de acumulación posible entre unos y otros.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Además, como resulta obvio, para el cálculo de la defraudación, no podemos sumar a la cuota tributaria la cantidad a la que, en su caso, ascendiera la sanción administrativa vinculada a un hecho imponible incorrectamente declarado, dado que el ilícito penal excluye la sanción administrativa por el principio general del Derecho *non bis in idem*. Es más, la cuota tributaria (cuota defraudada en Derecho Penal) también excluye las posibles sanciones, recargos e intereses de demora tributarios.

4. Infracción administrativa aunque se superen los límites.

Una vez probado por la jurisdicción penal que no existe el dolo suficiente, o cuando la propia Administración tributaria no considere que existen indicios de delito para pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal u órgano competente de la jurisdicción penal, aunque la cuantía dejada de ingresar supere los 120.000 euros, no existirá delito pero sí infracción tributaria sin que se quiebre el principio *non bis in idem*. La infracción más común que se cometerá será normalmente la del artículo 191 de la LGT, es decir la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, aunque también caben, entre otras la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192 de la LGT), la infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (art. 193 LGT), o la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 195 de la precitada norma).

5. Naturaleza y conceptos que integran la cuota defraudada.

El artículo 305.2 del CP²²¹ establece cómo ha de calcularse la cuantía defraudada para poder verificar si se cumple el requisito de que ésta supere los 120.000 euros, distinguiendo para ello entre:

a) En los tributos periódicos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos (IRPF, IP, IS, IBI, IAE, algunas modalidades de Tributos sobre el Juego etc.) o de declaración periódica (ej.: IVA). En este

²²¹ El artículo 305.2 señala: «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 período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

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





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

caso, se calculará lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, se tomará como referencia el año natural.

Pero, como ya dijimos, se establece una excepción a la regla anterior: cuando la defraudación se lleve a cabo a través de una organización o grupo criminal o por personas que simulen una actividad económica real que no lo es, el delito podrá perseguirse desde el momento en que se alcancen los 120.000 euros, sin tener que esperar hasta el final del año natural.

b) En el resto de los supuestos de devengo instantáneo (ITPAJD e ISD), la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Cuando el Código Penal habla de cuota defraudada, se refiere a la cuota tributaria definida en la LGT, y es un concepto distinto del de deuda tributaria definido en el mismo cuerpo legal. Así, la cuota difiere de la deuda tributaria en que en la primera no se incluyen intereses de demora ni recargos por declaración extemporánea. Si hemos considerado que la consumación se da cuando no se abona la cuota en periodo voluntario de pago, esto hace que se excluya de la cuota defraudada conceptos que se devengan con posterioridad como son los recargos y los intereses de demora.

A modo de ejemplo, si un contribuyente defrauda 119.900 euros y la Administración le notifica la providencia de apremio, que lleva aparejada un 10% de recargo sobre la cuota, superaría los 120.000 euros en deuda, pero no se daría delito contra la Hacienda Pública, porque lo que computa a estos efectos son los 119.900 euros.

Así las cosas, la cuota defraudada es un concepto más restringido del de deuda tributaria²²², pues la cuota típica sólo integra las cantidades no ingresadas en periodo voluntario de pago y es coincidente con el

²²²Cabe recordar que para aplicar la eximente del artículo 305.4 del CP, o la eximente del artículo 305.6 de la misma norma, el CP aquí habla de deuda y no de cuota.



concepto de cuota tributaria de la LGT (artículo 56²²³). Pero ¿Qué cuota tributaria sería la defraudada, la íntegra, la líquida o la diferencial? Veamos cada una de ellas:

■ 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. Esta cuota habla de restar pagos a cuenta y cuotas ya abonadas por el obligado tributario. Si aun así, sigue resultando una cuota diferencial superior a 120.000 euros, se daría el delito fiscal si fuese con intencionalidad. Esta cuota se da en tributos como el IRPF o el IS, aunque para ver si hay delito fiscal hay que ver la cuota líquida, puesto que no se deben restar los pagos a cuenta realizados con anterioridad.

■ 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. Las deducciones y bonificaciones reducen la cuota final a abonar a la Administración tributaria, mientras que las adiciones o coeficientes la incrementan. El ejemplo más claro de esta cuota es la que se da en el ISD, con la aplicación de los coeficientes multiplicadores de la Ley del ISD.

■ La **cuota íntegra** normalmente se calcula aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable (o según cantidad fija en la normativa del tributo). Cuando un tributo, con carácter general no tiene coeficientes multiplicadores y no se aplican apenas deducciones, verbigracia el ITPAJD, si no se aplica ninguna deducción en cuota, la cuota a abonar a la Hacienda Pública será la íntegra.

²²³ Este precepto dispone: 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.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Vistos lo anterior, podemos concluir que la cuota tributaria defraudada podrá ser la íntegra o la líquida pero nunca la diferencial porque si el obligado tributario ha realizado pagos a cuenta, éstos reducirían la cuota defraudada.

En definitiva, habrá que acudir al esquema de liquidación del impuesto en cuestión para saber cuál se aplica. Eso sí, la cuota defraudada al igual que la cuota tributaria (en cualquiera de sus modalidades) excluye los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora que si se incluyen en el concepto de deuda tributaria. Asimismo, resulta evidente que si el concepto de deuda es más amplio que el de cuota, y aquel ya excluye las sanciones tributarias, la cuota defraudada o típica también las excluye, máxime cuando es de aplicación el principio *non bis in idem*.

A mayor abundamiento de la tesis anterior, si el delito fiscal se consuma al no ingresar en periodo voluntario la cuota, es obvio que excluirá conceptos devengados después como es el caso de los recargos y los intereses de demora.

Eso sí, si el obligado tributario quiere regularizar su situación en aras de excluir su ilicitud penal, de conformidad con lo que establecen los artículos 305.4 del CP y 252 de la LGT, tendrá que abonar la totalidad de la deuda tributaria (que no cuota) antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

En otras palabras, tendrá que ingresar la cuota, los recargos y los intereses de demora devengados hasta la fecha del citado ingreso. Estos supuestos son de pago espontáneo (artículo 27 de la LGT²²⁴), y se requiere el

²²⁴El artículo 27.2 de la LGT dispone que: «Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

abono de la totalidad (no parte) de la deuda tributaria. Al ser un pago espontáneo, el obligado tributario tendrá derecho a una reducción del 25% del recargo.

Por otra parte, el artículo 305.6 preceptúa una atenuante al indicar «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.**»

En estos casos de atenuante de la pena, el pago ya no sería espontáneo, dado que haya citación judicial, la Administración tributaria ha tenido que actuar previamente. Por tanto, no encontraremos en el periodo ejecutivo, y se devengarán, a diferencia de la eximente del 305.4 del CP, los recargos del artículo 28 de la LGT²²⁵.

En síntesis:

- Para calcular la consumación del delito, el CP habla de cuota, es decir sin incluir intereses ni recargos.
- Para aplicar tanto la eximente del 305.4, como la atenuante del artículo 305.6 del CP, en dichos preceptos se habla de deuda y no de cuota, por lo que se incluirán, además de la cuota, los intereses de demora tributarios y los recargos. La única diferencia es que en la eximente se exigirán los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (artículo 27 de la LGT), mientras que en la atenuante se aplicarán los recargos del período ejecutivo (artículo 28 de la LGT).

²²⁵El artículo 28 de la LGT dice así: «1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.»

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.



■ Tanto para aplicar la atenuante como para aplicar la eximente, el pago de la deuda debe ser total y nunca parcial. Dicho de otra manera, si un sujeto defrauda 150.000 euros y, posteriormente, sólo abona 50.000 euros para que no rebase los 120.000 euros, el delito fiscal se habrá consumado.

Para Remón Peñalver²²⁶, la naturaleza de la cuota tiene una gran relevancia debido a que dependiendo de la misma se castigarán en los delitos las formas imperfectas de ejecución, y también permitirá valorar si el dolo del sujeto activo debe englobar la cuantía de la cuota defraudada o no precisa ser valorado en el ámbito de la culpabilidad.

Prosigue dicho autor indicando que la configuración de la cuota defraudada afecta al error del artículo 14²²⁷ del CP dado que si la cuota constituye un elemento del tipo puede concurrir en algunos casos el error sobre dicho elemento con las consecuencias que prevé el precitado artículo.

Respecto a los tipos agravados, Remón Peñalver opina que el artículo 305 bis del CP, no hace distinción entre las modalidades defraudatorias, sino únicamente recoge los 600.000 euros de cuota defraudada para agravar las distintas modalidades del delito fiscal.²²⁸

6. Órgano que determina la cuota defraudada.

Las reformas operadas en el CP mediante LO7/2012, y en la LGT por la Ley 34/2015, introdujeron la novedad de un procedimiento administrativo que admita girar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro aunque se inicie la tramitación de un proceso penal.²²⁹

²²⁶ Remón Peñalver, E: «*Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal*». Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de Abril 2017.

²²⁷ Dicho precepto indica «1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.

2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.»

²²⁸ Cabe recordar que según la disposición adicional décima de la LGT referente a la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, ésta indica que la responsabilidad civil comprenderá la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado por prescripción, con intereses de demora sobre la misma.

²²⁹ Así las cosas, el Juez o Tribunal de la jurisdicción penal tendrá a su disposición una liquidación administrativa antes de tomar su decisión, salvo en los casos que establece el artículo 251, a saber:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Pero, aunque la cuantía "provisional" la calcule la Administración tributaria, quien finalmente determina la cuantía de la cuota defraudada es el Juez o Tribunal penal.

Por ello, tanto el CP como la LGT, habilitan a la Administración Tributaria, antes de pasar el tanto de culpa, a dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Aunque es evidente que lo que la Administración Tributaria considera cuota defraudada, no vincula al Juez o Tribunal penal, dado que aquella no puede sancionar penalmente, y porque la apreciación del delito se apreciará por el Juez o Tribunal Penal, acreditándose conforme a las reglas de la prueba establecidas en la LECrim. Es decir, es el Juez o Tribunal Penal (y no la Administración tributaria) el órgano competente para liquidar.

En este sentido, Espejo Poyato²³⁰ piensa que *«la posibilidad de prescripción de la acción penal desencadena un cambio de competencia, pues la administración no liquida y esta competencia se atribuye a la jurisdicción penal»*

Jurisprudencialmente, la STS 1940/2000, de 18 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2000/10664), señala que **«la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal, sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior habida cuenta el principio de preferencia de la jurisdicción penal (art. 44 LOPJ). Ahora bien, debe entenderse que para la resolución de estas cuestiones prejudiciales, en lo que se refiere a las cuestiones de derecho, el Tribunal penal se atenderá a las reglas del Derecho administrativo, y específicamente el fiscal, como previene expresamente el art. 7 de la LECrim»**²³¹

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

²³⁰ Espejo Poyato, I: *«Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT 2015»*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 388, 2015 (consultado en www.cefllegal.com).

²³¹ La STS 456/2015, de 5 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2014/3081) reitera que la liquidación en casos de delito fiscal no es competencia de la Administración tributaria:

«(...) como advierte la STS de 3-4-2003 (RJ 2003, 3989), "la liquidación no es competencia de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal", pues conforme a lo prevenido en el art. 77.6º de la L.G.T. (RCL 1963, 2490) : "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la Autoridad judicial no dicte sentencia firme". En consecuencia, en los supuestos





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, la cuantía que calcule el Tribunal Penal no puede revisarse por la Administración. Asimismo, la deuda tributaria (entendemos que se refiere a cuota) no es invariable para la Jurisdicción Penal.

La STS 1629/2001, de 10 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2001/8554) señala, a mayor abundamiento, que la cuota la fija el "Tribunal juzgador" a pesar de la complejidad de ser un delito considerado ley penal en blanco, es decir, aunque el Juez tenga que acudir a una legislación tributaria en la que no esté especializado:

«Estas conclusiones tampoco contradicen las de la STS de 9-2-1991, en la que se dijo que la determinación de la cuota defraudada corresponde al Tribunal juzgador. La cuestión aquí planteada no tiene relación alguna con la indudable competencia exclusiva del Tribunal que juzga para determinar la concurrencia en el caso de los elementos del tipo penal, inclusive aquellos que provienen de la norma complementaria de una ley penal en blanco. Se trata, por el contrario, de la determinación del hecho imprescindible para dirigir el procedimiento contra el culpable, que es algo diverso de la problemática referida a las facultades del tribunal que dicta sentencia.»

Como bien reconoce el TS, el delito fiscal como "ley penal en blanco" "es algo diverso de la problemática referida a las facultades del tribunal". En otras palabras, si ya un juez o tribunal de lo contencioso-administrativo, no está especializado en materia tributaria, aún menos uno de la jurisdicción penal. Algo que como ellos mismos reconocen es dificultoso. Ya el TS no aprecia que el Derecho Tributario sea la aplicación de "meros formulismos" (vid. STS -2.ª- de 27 diciembre 1990 (Sala de lo Penal, recurso núm. 2458/1989). En nuestra opinión, el Derecho Tributario puede ser el más complejo de todos, dado que no sólo exige tener conocimientos de derecho, sino también de finanzas y contabilidad. Dicho de otra manera, el Derecho Tributario es el único que "exige" tener una carrera adicional a la de derecho como puede ser la de Administración y Dirección de Empresas o la de Finanzas y contabilidad. Todo ello sin menospreciar, por supuesto, al Derecho Penal dado que es igualmente complejo, pero no exige el dominio de las finanzas.

de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal".

Nada impide que cuando la AEAT considere que se ha cometido un delito fiscal, en esos tributos de declaración periódica proceda a establecer una propuesta de liquidación anual y que fije la cuota defraudada mediante la suma algebraica de lo defraudado en las autoliquidaciones practicadas durante los periodos impositivos que conforman el año natural.»

Como comentario a la precitada sentencia, el TS deja claro que cuando se va a apreciar la existencia o no de un delito contra la Hacienda Pública, quien fija la cuota defraudada es el Tribunal Penal, aunque ello no es óbice para que la Administración tributaria calcule igualmente la cuota tributaria defraudada como cuestión probatoria. Es más, si la Administración tributaria no realizase ese cálculo, no podría ver si supera o no el umbral objetivo del delito, y no podría procesarse a ningún sujeto por este tipo de delito.

Página 190

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, la STS 2486/2001, de 21 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2002/1213) distingue las cuestiones prejudiciales (como el cálculo de la cuota defraudada) donde tendrá que acudir el juez o magistrado a la legislación tributaria, de la prueba, que se regirá por la normativa penal:

«Para la resolución de estas **cuestiones prejudiciales**, en lo que se refiere a las cuestiones de derecho, **el Tribunal penal se atenderá a las reglas del Derecho administrativo, y específicamente fiscal**, como previene expresamente el art. 7 de la LECrim²³² (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo [RJ 1996, 3838]).

Pero en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. **En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Sí es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada «fuera de toda duda razonable». En caso de duda, el principio «in dubio pro reo» impone la absolución (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo).»²³³**

En síntesis, el TS aprecia con acierto que en el proceso penal, para las cuestiones prejudiciales habrá que acudir a la normativa tributaria, sin embargo para las cuestiones de hecho o probatorias operará el sistema probatorio de la LECrim. Asimismo, añade que incumbe a la parte acusadora demostrar la culpabilidad del elemento subjetivo del delito (cuota defraudada superior a 120.000 euros o 600.000 en casos agravados), y

²³²De conformidad con este artículo «el Tribunal de lo criminal se atemperará, respectivamente, a las reglas del Derecho civil o administrativo, en las cuestiones prejudiciales.»

²³³La STS 499/2016, de 9 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2016/2164) indica que la liquidación administrativa es una cuestión prejudicial, y que la cuota defraudada no la fije la Administración tributaria, no quiere decir que el juez o tribunal competente puedan prescindir de la legislación fiscal, ni ignorar totalmente el cálculo realizado por la misma:

«En anteriores precedentes, entre otras en la STS nº 267/2014, de 3 de abril (RJ 2014, 1779), o en la STS nº 456/2014, de 5 de junio (RJ 2014, 3081), esta Sala ha afirmado que el cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por lo tanto, debe hacerse en el proceso penal. No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal (STS nº 267/2014, de 3 de abril). Pero de esta afirmación de 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.» Y a mayor abundamiento, la STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 523/2015 de 5 octubre (RJ 2015/5129), recuerda que la determinación de la cuota defraudada corresponde al Tribunal pero también señala que «el órgano sentenciador debe de atenerse necesariamente a las normas tributarias sin poder apartarse de las mismas para determinar la cuota».





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

del elemento subjetivo del delito (la existencia de intencionalidad en la defraudación, el engaño, el dolo). Item más, para el TS no operan las presunciones legales establecidas en materia tributaria, pero admite la “prueba de indicios”²³⁴ (también denominada prueba indiciaria) para desvirtuar la presunción de inocencia siempre que esté suficientemente motivada, en otras palabras, la cuota que calcula la Administración no es ni siquiera prueba, sino un mero indicio.²³⁵

Sobre esta cuestión, traemos también a colación la STS 872/2002, de 16 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2002/6386):

«Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva. Ese hecho hay que probarlo.»

Aunque con otro lenguaje, el TS afirma de forma similar a la anterior sentencia que para las cuestiones prejudiciales se debe acudir a la normativa tributaria como derecho sustantivo, mientras que para las cuestiones de hecho o probatorias operará el sistema probatorio de la LECrim como derecho procesal o adjetivo.

Llegados a este punto, podemos afirmar que no sólo el Tribunal Penal no puede apartarse de las normas tributarias para el cálculo de la cuota, sino que deberá tener en cuenta el cálculo (sin que sea determinante) realizado por la Administración tributaria al ser este un órgano especializado en Derecho Tributario y el Juez de lo Penal no.

En definitiva, la liquidación practicada por la Administración Tributaria queda condicionada a lo que decida el Juez Penal, de manera que habrá que ajustar lo que inicialmente liquidó la Administración tal y como dispone el artículo 257 de la LGT:

²³⁴ Podemos definir la prueba indiciaria o prueba indirecta como aquella que admite dar por demostrados en un proceso judicial unos hechos sobre los que no existe una prueba directa. Sin embargo, estos hechos se podrán probar con otros hechos que guarden relación con los que se pretende probar. Como ejemplo se puede citar la estimación indirecta de la base imponible.

²³⁵ El indicio es una mera sospecha que no se considera hecho probado. La prueba es un argumento o documento que se utiliza con la finalidad de demostrar la veracidad o falsedad de un hecho.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

1) Si en el proceso penal **se dictara sentencia condenatoria** por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese distinta en mayor o menor importe que fijada en vía administrativa, la liquidación practicada inicialmente por la Administración deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal 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.

2) Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por **inexistencia de la obligación tributaria**, la liquidación administrativa será anulada siendo 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.

3) Si en el proceso penal se dictara resolución firme, **no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria**, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo a la formalización del acta.

Es decir, si durante un procedimiento de inspección se detecta que la conducta del obligado tributario que está siendo comprobada puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda pública, y el procedimiento sancionador ya estaba iniciado, la Administración siempre deberá finalizar el procedimiento de aplicación de los tributos y entonces remitirá el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio fiscal. El procedimiento sancionador se entenderá terminado

Si no fuese apreciado delito de defraudación tributaria, esta liquidación se sujetará al régimen de revisión de cualquier otra liquidación tributaria (verbigracia la liquidación no vinculada al delito), es decir, el establecido en el Título V de la LGT y el RGRVA. En sentido contrario, los hechos considerados probados por el Juez o Tribunal penal mediante sentencia judicial firme, aunque no sean considerados delito, no podrán impugnarse.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Asimismo, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Por otra parte, sobre la partición de la liquidación cuando exista parte vinculada al delito fiscal y parte no vinculada al mismo, se pronuncia la STS 717/2016, de 27 de septiembre (RJ 2016/4721):

*«(...) 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 los elementos sometidos a la consideración del órgano jurisdiccional, pues las razones que las sustentan no dejan de ser atendibles por su procedencia. En este sentido, en la STS nº 31/2012, de 19 de enero (RJ 2012/2057) , se decía que **el que la Sala de instancia haya aceptado los datos de la administración sobre las cuotas defraudadas implica que los considera acertados y asume la conclusión que aquella obtuvo sin que ello suponga dejación o abdicación de su obligación**; el Tribunal sentenciador ha hecho una valoración de todas las pruebas practicadas incluidas las periciales emitidas en el acto del juicio oral, y asume el dictamen de la perito designada judicialmente que coincide y ratifica la conclusión de la Administración Tributaria y es el Tribunal el que determina que se ha cometido la defraudación que sustenta los delitos contra la Hacienda Pública apreciados en la sentencia (JUR 2016, 12360) recurrida . Lo cual, de otro lado, no implica que sea bastante en todo caso una aceptación mecánica y acrítica del criterio de la Administración.»*

El TS acierta al indicar que no por aceptar el cálculo de la cuota defraudada realizado por los funcionarios de Hacienda, ello suponga una dejación de funciones por su parte, ni que dicho cálculo la vincule, sino que la Administración tributaria ha logrado desvirtuar la presunción de inocencia.

7. Regla para el cálculo en tributos periódicos y de devengo instantáneo. Excepciones a la regla general en caso de organización criminal o actividad económica ficticia.

La Ley Orgánica 7/2012 introdujo una excepción a la regla de determinación de la cuantía en los casos de tributos periódicos cuando se presentan autoliquidaciones en periodos inferiores al año natural (IRPF, IVA o IS





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

entre otros), al indicar el precepto 305.2 del CP que *«en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva»*, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cuantía mínima de punibilidad (120.000) euros.

Esto supone una consumación anticipada, dado que la regla general en los tributos periódicos es que *«si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.»*

Sobre la conveniencia en la anticipación de la consumación en IVA, ya se pronunció la Fiscalía General del Estado mediante Instrucción 3/2007, de 30 de marzo:

«Como consecuencia de ello, y sin perjuicio de las actuaciones que lleve a cabo la Administración Tributaria, en la mayor parte de las defraudaciones punibles del IVA la persecución penal se verá demorada al menos hasta el último día del mes de enero del año siguiente a aquél en el que los comportamientos delictivos fueron realizados, ya que hasta la fecha anterior sería posible, eventualmente, el abono del tributo. Estas características son aprovechadas por quienes organizan las defraudaciones, haciendo que las sociedades que componen los entramados propios de estos delitos se mantengan activas durante período de tiempo cortos, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser descubiertas, dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil, se hacen ilocalizables y son sustituidas por nuevas entidades que ocupan su lugar en el esquema de la defraudación. Esta separación temporal entre la realización de las conductas típicas y el inicio de su persecución dificulta siempre el desarrollo de las investigaciones, y puede llegar a convertir en ineficaces las actuaciones del Ministerio Fiscal o de otros órganos del Poder Judicial dirigidas a desentrañar la actividad de tramas de fraude que han dejado de actuar demasiado tiempo antes de la recepción de la noticia criminis.»

Es decir en estos casos se trata de anticipar el momento en que se entiende producido el tipo y no esperar al año para no dar tiempo a que, verbigracia las sociedades pantalla desaparezcan y pongan otra en su lugar. Por lo que sería conveniente una modificación de este precepto, haciendo hincapié en el IVA. Como ya hemos comentado en alguna ocasión en esta obra, y de acuerdo con la Fiscalía General del Estado, en IRPF o IS, no se produce el devengo hasta el final del año (salvo fallecimiento en IRPF). Sin embargo, cuando se



presentan las declaraciones trimestrales o mensuales en IVA, el devengo ya se ha producido, por lo que nada obsta a que se produzca la consumación a ese momento. Lo que desde aquí proponemos es que al igual que en los tributos de devengo instantáneo, el devengo se consuma al finalizar el plazo de pago una vez producido el hecho imponible, en los tributos periódicos donde el devengo es anterior a la autoliquidación, se acerque la consumación del delito al devengo del tributo. Caso contrario, como bien expresa la Fiscalía General del Estado, cuando comienzan las investigaciones, éstas suelen ser estériles porque la mayoría de las empresas ya han desaparecido.

Por último, el CP indica que en los tributos de devengo instantáneo como el ISD o ITPAJD, la cuota se determinará por cada concepto por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Eso sí, si en una escritura sujeta al ITPAJD se dan dos hechos imponibles como por ejemplo declaración de obra nueva y división horizontal, no se pueden sumar las cuotas defraudadas en su caso para llegar al umbral de 120.000 euros debido a la literalidad del CP cuando indica "un hecho imponible" susceptible de liquidación. Es decir, no permite el delito continuado.

8. Conclusiones parciales.

- No debe dar lugar a error el concepto de defraudación con el elemento objetivo del delito. Defraudar se refiere a la conducta en sí del sujeto activo del delito, es decir se refiere al componente subjetivo, al incumplimiento del deber exigido en el abono de los tributos. Mientras que la cuantía en sí, se refiere al elemento objetivo del delito.
- Hay casos donde no se comete un delito contra la Hacienda Pública, pero si se puede estafar a la misma e incluso delinquir por apropiación indebida como en el caso de un no deudor tributario obtiene indebidamente una devolución tributaria.
- La Ley Orgánica 7/2012 introdujo una excepción a la regla de determinación de la cuantía en los casos de tributos periódicos cuando se presentan autoliquidaciones en periodos inferiores al año natural (IRPF, IVA o IS entre otros), al indicar el precepto 305.2 del CP que *«en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva»*, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cuantía mínima de punibilidad (120.000) euros. Esto supone una consumación anticipada.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- El concepto de cuota defraudada excluye los intereses, recargos y por supuesto sanciones tributarias. Asimismo, la Administración tributaria realiza el cálculo de la misma, pero es el Juez o Tribunal penal quien decidirá finalmente la cuantía.
 - Si un obligado tributario pretende regularizar su situación deberá abonar la totalidad de la deuda tributaria, con recargos por declaración extemporánea (artículo 27 de la LGT) más intereses de demora en el caso de que el retraso en el pago sea superior al año.
 - Si lo que pretende el obligado tributario, una vez ha recibido la notificación judicial, es aplicar una atenuante, también deberá abonar la totalidad de la deuda tributaria pero con recargos del periodo ejecutivo (artículo 28 de la LGT) e intereses de demora desde el inicio del periodo ejecutivo, debido a que no es un pago espontaneo.
 - Según la disposición adicional décima de la LGT, la responsabilidad civil comprenderá la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado por prescripción, con intereses de demora sobre la misma, es decir, pudiendo darse la figura del anatocismo.



CAPÍTULO 8. PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL Y LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL MISMO.

1. La diferencia de plazos entre la normativa tributaria y la penal.

La prescripción tributaria supone la desaparición del derecho de la Administración a liquidar una deuda tributaria o imponer una sanción. Por su parte la prescripción penal supone que la comisión de un delito ya no puede ser perseguida ni juzgada, y en consecuencia extingue la responsabilidad criminal.

El TC en Sentencia núm. 147/1986 de 25 noviembre (RTC 1986/147), define la institución de la prescripción, y la pone en consonancia con el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE:

*«(...) **La prescripción**, forma de extinción de las acciones para la defensa de un derecho cuyo origen está en lo que **la doctrina ha llamado «silencio de la relación jurídica»**, es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica, porque, para garantizarla, puede llegar a permitir la consolidación de situaciones que, en su origen, eran contrarias a la Ley cuando el titular de una pretensión no la ejercita en un plazo de tiempo que pueda considerarse razonable desde la perspectiva de la buena fe. Como la doctrina ya ha observado, en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material que a veces ha de ceder para dar paso a aquélla y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico.*

*Ahora bien, aunque la finalidad que mediante la institución de plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción de acciones sea una exigencia que debe ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, **porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción**. Si se han de declarar prescriptibles o no las acciones, ello es algo que en principio debe decidirlo el legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso.»*

Como comentario a la sentencia transcrita, la prescripción es un estatuto jurídico vinculado al principio de seguridad jurídica, puesto que hay que guardar un equilibrio entre, verbigracia, el derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, y situaciones jurídicas consolidadas por el trascurso del tiempo. Es decir, no se





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

deben cambiar dichas situaciones cuando el tiempo acontecido es más que suficiente, puesto que de lo contrario iría en contra del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE.

Por su parte, para el TS la prescripción debe ponerse en consonancia con el derecho fundamental de un proceso sin dilaciones indebidas establecido en el artículo 24.2 de la CE. Así lo expresó en la STS 1018/1995 de 13 octubre (Sala de lo Penal, RJ 1995\7853):

«En orden al instituto de la prescripción en el campo penal, tiene declarado esta Sala que el mismo responde a la necesidad de que no se prolonguen indefinidamente situaciones jurídicas expectantes del ejercicio de acciones penales, que sólo pueden poner en actividad a los órganos de justicia de ese orden impulsadas dentro de los plazos que, según la trascendencia de la infracción delictiva, establece el ordenamiento jurídico; teniendo su fundamento en el aquietamiento de la conciencia social y de la intranquilidad producida, en las dificultades de prueba y en la enmienda que el tiempo produce en la personalidad del delincuente (v. SS. 21 enero 1956 [RJ 1956\95]; 30 noviembre 1963 [RJ 1963\4790], 19 diciembre 1974 [RJ 1974\5234] y 9 junio 1975 [RJ 1975\2823], entre otras). La institución de la prescripción debe interpretarse también en relación con el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas (v. SS. números 955/1986 y 1606/1987).»

Lo que viene a decir el TS, es que no se sume una “pena de banquillo” a la que le pueda caer al presunto sujeto activo del delito, aunque en el CP existe una atenuante por este motivo.

Poniendo en consonancia el artículo 131.1 del CP²³⁶ con el 305.1 del mismo cuerpo legal, el delito contra la Hacienda Pública es un delito grave, por lo que la prescripción será de cinco años (10 en los casos agravados) y no así de cuatro tal y como dispone el artículo 66 de la LGT.

A este respecto, Rodríguez Ramos²³⁷ señaló que al mantenerse esos dos plazos de prescripción diferentes en lugar de conciliar ambas en cuatro o cinco años, el Tribunal Supremo *«optó por una solución absurda en*

²³⁶ El precepto 131.1 de CP dispone que: *«1. Los delitos prescriben:*

A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años.

A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años.

A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez.

A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año.»

²³⁷ Rodríguez Ramos, L: *«La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del derecho penal tributario)»*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 470, de 24-1-2001.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

cuanto jurídicamente imposible: «travestir» la fuente de nacimiento de la deuda fiscal de la ley al delito, o si se prefiere, «resucitando» una deuda ya muerta reconvirtiéndola de causa en efecto derivado del delito (...). Es decir, inventando una realidad jurídica imposible: la doble y sucesiva matriz, la obligación nacida de dos «madres», el crédito nacido dos veces o, si se prefiere, la deuda-crédito sucesivamente nacidos, muertos y resucitados.»

No compartimos esta opinión, puesto que en un supuesto agravado la prescripción penal es de 10 años, iría en contra del principio de seguridad jurídica que una simple deuda tributaria (en comparación con un delito agravado) prescriba a los 10 años. Máxime cuando además la responsabilidad civil del sujeto activo del delito sigue "en pie" en aras de indemnizar a la Hacienda Pública.

Cuando nos referimos a ir en contra el principio de seguridad jurídica, este tiene dos planos: uno que es el no revisar situaciones consolidadas en el tiempo, y otro que los delitos prescriban en tan poco tiempo que la ciudadanía no se encuentre segura ante los delincuentes.

Por otro lado, Barrachina²³⁸ indica que la diferencia de un sólo año producía controversias y enfrentamientos que afectaban a los principios de seguridad jurídica y de unicidad del ordenamiento jurídico del Estado.

En cambio, en nuestra opinión, es lógico que una infracción prescriba antes que un delito por mor de su distinta gravedad, por lo que ni va contra la seguridad jurídica, ni mucho menos contra el ordenamiento jurídico del Estado, pues nada tiene que ver el Derecho Tributario con el Derecho Penal. Sería un caso tan descabellado como querer equiparar la prescripción del dominio y demás derechos reales sobre los **bienes inmuebles** por su posesión no interrumpida durante treinta años (artículo 1959 del CC), con la prescripción de un año en la acción para recobrar o retener la posesión (artículo 1968 del CC). Y todo esto se da en una misma rama del Derecho. Por tanto, y desde el respeto a todas las opiniones, nos parece cuanto menos atrevido indicar que una simple infracción tributaria equipare su prescripción a la de un delito, así como que esto va en contra de la "unicidad del ordenamiento jurídico del Estado", cuando a más INRI ni son la misma rama del derecho.

En contra de estas opiniones, estamos de acuerdo con Carreras Manero²³⁹ quien expresa que *«en nuestra opinión, resulta del todo punto de vista lógico que los plazos de prescripción en tales casos sean distintos, y*

²³⁸ Barrachina Juan, E.: «Prescripción: Ley General Tributaria versus Código Penal», *El Fisco*, núm. 65, 2001.

²³⁹ Carreras Manero O.: «La prescripción del delito contra la hacienda pública.» *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ello porque la prescripción de las infracciones tributarias no extingue la obligación, sino que tan sólo la debilita, puesto que ya no será posible exigir las mismas en dicha vía. Ahora bien, esto no implica que, una vez extinguida por prescripción la responsabilidad derivada de aquéllas -y siempre que la deuda tributaria ascienda a una cantidad tal que conlleve una conducta tipificada como delito contra la Hacienda Pública- la misma no pueda ser perseguida en el ámbito penal, dadas las diversas finalidades de cada una de estas ramas del ordenamiento jurídico.»

La subsistencia de la responsabilidad civil derivada del delito, en los supuestos de deudas prescritas administrativamente, se ha mantenido reiteradamente por la jurisprudencia del TS. En este sentido la STS 15/07/2002 (Sala de lo Penal, RJ 2002/ 8709), considera que «el delito fiscal es la fuente de la obligación de indemnizar, por lo que, **mientras no se encuentre prescrito el delito y la acción civil de él derivada, no hay obstáculo para declarar la responsabilidad civil.**»

Es claro que si subsiste un delito, no bastará con una pena privativa de libertad, sino que habrá que indemnizar a la Hacienda Pública por responsabilidad civil si ya ha prescrito la acción de liquidar o sancionar, puesto que de lo contrario, el bien jurídico protegido no sería reparado, con la subsiguiente merma en los ingresos públicos de la Hacienda, que podría emplear menos recursos a las políticas de los se benefician el resto de ciudadanos que no delinquen. En este sentido, la STS 1336/2002, de 15 de julio (Sala de lo penal/RJ 2002/8709) defiende que una vez transcurridos los cuatro años de prescripción tributaria no desaparece el bien jurídico protegido:

«(...) **La convivencia de ambas regulaciones no plantea ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios, que, de darse, serían intolerables desde el punto de vista de la necesaria coherencia del ordenamiento.** Por lo demás, no es el único caso de divergencia en el tratamiento penal y extrapenal de la prescripción. Así, es un ejemplo entre otros que podrían aducirse, cabe pensar en el caso de un administrador que hubiera hecho suyas las rentas que tendría que abonar a su principal, que imposibilitado para reclamarlas pasados cinco años, en razón de la prescripción (art. 1966 Código Civil), podría, no obstante, denunciar la apropiación indebida e, incluso, obtener el resarcimiento en vía criminal (con apoyo en las previsiones de los arts. 252, 249, 250 y 131 Código Penal).

En segundo término, es preciso afirmar que **existe una perfecta compatibilidad**, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

de indole tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo.»

El TS es claro al indicar que lo que decae a los 4 años es la posibilidad de que la Administración tributaria determine la deuda tributaria de forma autónoma, pero en ningún caso desaparece el bien jurídico protegido dado que las legislaciones tributarias y penal, a pesar de complementarse, son autónomas en la regulación de la prescripción, sin plantear “ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios.”

En este mismo sentido, la STS 1629/2001, de 10 de octubre (RJ 2001/8554) señala lo siguiente aclara que el límite de los cuatro años es para la Administración pero no para la jurisdicción penal:

«En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo.

Contra esta interpretación no sería adecuado argumentar que el art. 64 LGT en su redacción actual sólo establece un límite para la Administración, que no recortaría las facultades de ningún otro órgano de persecución del delito para la liquidación del impuesto eludido. En efecto, existen, en primer lugar, razones prácticas: sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto; una liquidación provisional de un impuesto por parte de la Policía Judicial o del Ministerio Público, en todo caso, no es fácilmente imaginable sin recurrir a los documentos e informes de la Agencia Tributaria. Pero, además, existen razones jurídicas: con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no-especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría fácilmente a un derecho penal de





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el Tribunal Constitucional (ver STC 150/1991 [RTC 1991, 150]).»

A la vista de la anterior sentencia, parece claro que si han transcurrido más de cuatro años pero menos de cinco, la Administración tributaria ya no podría realizar la liquidación al amparo del artículo 250 de la LGT la liquidación tributaria no vinculada al delito fiscal, pero si podría perseguir un posible delito contra la Hacienda Pública siempre que existieren indicios. Y añade algo de mucha relevancia, que es que si no pudiera perseguir un delito no prescrito después de decaer su derecho a exigir la deuda tributaria, se estaría, nada más y nada menos, que expulsando del ordenamiento jurídico precisamente al órgano especializado en este tipo de delitos, es decir la Administración tributaria. A modo de ejemplo es como si un Inspector de Hacienda persiguiera un delito de homicidio.

En este mismo sentido, la STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2003/546) defiende la autonomía de ambas regulaciones:

*«Entre los aspectos cuya regulación le corresponde, **la legislación penal determina los plazos de prescripción de los delitos, lo que en el derecho vigente se efectúa en atención a su respectiva gravedad, correspondiendo al delito tipificado en el artículo 305 un plazo de cinco años (artículo 131 CP), coincidente con el establecido para el delito que se tipificaba en el artículo 349 del ACP (RCL 1973, 2255; NDL 5670) . Desde esta perspectiva nada se opone a que la Ley señale a los delitos un plazo de prescripción de mayor duración que el correspondiente a las infracciones administrativas. Antes al contrario, parece lo correcto que, tal como en los delitos el plazo de prescripción se fija en atención a la gravedad, entre delito e infracción administrativa se mantenga ese mismo criterio con sus evidentes consecuencias.***

(...) Por otra parte, la desaparición de la deuda con posterioridad a los hechos típicos no supone la desaparición del delito. La regularización produce sus efectos cuando tiene lugar antes de determinados sucesos. Con posterioridad a los mismos, el pago a la Hacienda Pública de la cantidad solicitada ante el Tribunal como indemnización, la cuota tributaria, supondría la extinción de la deuda sin afectar en nada al delito fiscal, consumado en el momento de la elusión.»

Estamos totalmente de acuerdo con el TS, dado que aunque estemos en una norma penal en blanco, no puede ser “en blanco” para lo que interesa al sujeto activo del delito (prescripción de 4 años y desaparición del bien jurídico protegido). Si el CP regula la prescripción del delito, en ese aspecto no es una norma penal





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

en blanco, lo es para los conceptos de cuota, liquidación etc., es decir, lo que no viene expresamente regulado en el CP y si hay que acudir a la LGT. Asimismo, como bien indica el TS el Derecho Penal fija sus penas en atención a su gravedad, y parece más justo que un delito tenga un plazo de prescripción mayor al de una infracción tributaria.²⁴⁰²⁴¹

De las anteriores resoluciones judiciales anteriores, podemos extraer las siguientes notas:

- No se debe confundir el derecho de la Administración a exigir la deuda tributaria con el ejercicio de acciones ante la jurisdicción penal.
- Las sanciones tributarias prescriben a los cuatro años, pero en los casos de delito contra la Hacienda Pública no cabe sanción ni aunque estemos en el plazo de prescripción tributaria por el principio de *non bis in idem* hasta que la sentencia penal fuese firme y por los hechos considerados probados sin que hubiese delito fiscal.
- La desaparición de la deuda tributaria no supone la desaparición del bien jurídico protegido, dado que si esto ocurriese el comportamiento ya no podría ser castigado por ser atípico.
- El artículo 305 y 305 bis son normas penales en blanco para lo que en ellos no se regula expresamente y hay que acudir a la LGT, pero no son normas penales en blanco en la prescripción, dado que se regula en esos preceptos.
- El CP y la LGT son normas complementarias pero diferentes, de dos ramas del Derecho totalmente diferenciadas.

²⁴⁰En el mismo sentido se expresa la STS 1336/2002, de 15 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2002/8709):

«De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y, así, la asimilación del uno al otro de los dos plazos en presencia, no está jurídicamente impuesta por ninguna norma, sino que, por el contrario, resulta impedida por el vigente régimen legal diferenciado, que cuenta, además, con el alto fundamento que se ha dicho. Y tampoco puede argumentarse con la atipicidad de la acción, puesto que la realización de la conducta típica con toda su eficacia ofensiva en los dos aludidos planos, ya se habría producido en el último momento hábil para realizar el pago del tributo (SSTS de 26 de julio de 1999 (RJ 1999, 6685) y de 6 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9271)).»

²⁴¹El Auto del TC 346/2006, de 9 de octubre (RJ 2006/346), aclara que no se produce indefensión por la no aplicación de la norma más favorable (cuatro años en sanciones y cinco en el delito contra la Hacienda Pública) debido a la autonomía de ambas regulaciones:

«De entrada cabe afirmar, a este respecto, que el plazo de prescripción legalmente establecido para las infracciones administrativas es independiente del plazo de prescripción legalmente establecido para los delitos y faltas en el Código Penal, de suerte que las variaciones experimentadas por el primero no tienen por qué afectar o tener reflejo en otras tantas modificaciones del segundo.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En síntesis, resulta "intrépido" opinar que tiene que tener el mismo plazo de prescripción la exigencia de una infracción tributaria, que no es ningún delito, con la comisión del delito fiscal. Esto, no se puede defender vía principio de seguridad jurídica. A título de ejemplo una sanción del artículo 198 de la LGT por no presentar una declaración exenta (sin perjuicio a la Hacienda Pública) en plazo (prescripción a los 4 años), iría en contra de la seguridad jurídica que, 10 años después, la administración sancionara esa conducta. A *sensu contrario* en un delito por defraudación que se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal es lógico que el plazo de prescripción sea más largo (10 años). Y como colofón, algunos presuntos delincuentes alegan que el ataque al bien jurídico protegido en ese caso desaparece a los 4 años. Es claro que estamos ante una norma penal en blanco, pero comparar el deber de presentar una autoliquidación con cuota a ingresar de 100 euros, con un delito resulta cuanto menos imprudente.

2. El comienzo del plazo de prescripción y la interrupción de la misma.

El inicio del cómputo del plazo de prescripción "comienza a correr" desde la consumación del delito dado que el artículo 132.1 del CP dispone que «*Los términos previstos en el artículo precedente -es decir, los relativos a los plazos de prescripción en sede penal- se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible*».

Por tanto, la consumación conlleva la consecución del resultado por la ejecución de la conducta tipificada en el CP, así como el inicio del plazo de prescripción de la acción penal. Realizando un símil, la consumación del delito viene a ser lo mismo que el devengo en materia tributaria.

En opinión de Carreras Manero²⁴² «*teniendo en cuenta que el delito fiscal presenta un carácter instantáneo, el cual se configura como un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo esencial va a ser la realización de un comportamiento omisivo, ocultando el hecho imponible o el exacto valor de la base imponible, a fin de eludir el abono de la deuda tributaria correspondiente -o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie-, de obtener indebidamente devoluciones o del disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad superior a 120.000 euros (art. 305.1 CP)*»

Aun así, hay comportamientos que no son omisivos, sino activos como el solicitar una devolución u obtenerla, o presentar una autoliquidación ocultando bienes o incluyendo deudas ficticias.

²⁴²Carreras Manero O.: «*La prescripción del delito contra la hacienda pública.*» Revista *Quincena Fiscal* núm. 6/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sobre el cómputo de la prescripción la STS de 26 de julio de 1999 y la STS de 6 de noviembre de 2000, que traemos a colación, indican que:

«En los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el "dies a quo" o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el periodo voluntario de declaración. (...) el dies "ad quem" es aquel en que se formuló la querrela por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia, por unos hechos claramente perfilados y dirigiendo el procedimiento penal contra la persona plenamente identificada y determinada, del hoy recurrente.»

Aun así, recordemos que esto es cierto para tributos de devengo instantáneo, pero tratándose de tributos periódicos con autoliquidaciones mensuales o trimestrales, tanto si son pagos a cuenta como en el IRPF o el IS donde aún no se ha producido el devengo, como si no son pagos a cuenta porque el hecho imponible se produjo con anterioridad a la autoliquidación (IVA), éstos se consumarán el día siguiente a la última declaración periódica presentada (normalmente el día siguiente al 20 de enero del ejercicio siguiente a la defraudación tributaria).²⁴³

Por último, el TS, en Sentencia de 26 de octubre de 2001 (RJ 2001, 9084) manifestó que *«la prescripción comienza cuando el delito termina, y en consecuencia el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico»*.

²⁴³Para completar lo anterior, la STS 1231/1999, de 26 de julio (Sala de lo Penal/RJ 1999/6685), añade como requisito que en la denuncia o querrela obren datos suficientes para identificar al presunto sujeto activo del delito para el cómputo del dies ad quem. El dies ad quem tiene como efecto la interrupción del plazo de prescripción:

«La denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada (o con los elementos suficientes para su determinación: véase la Sentencia de 25-1-1994 [RJ 1994\106], de esta Sala, caso Ruano), aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona (o acuerde las diligencias necesarias para su plena identificación), ha de entenderse que el procedimiento ya se está dirigiendo contra el culpable. Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra persona, que para nada figuraba antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del Juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, ya queda interrumpida la prescripción. Véanse en este sentido las Sentencias de esta Sala de 30-12-1997 (RJ 1997\9003), 9-7-1999 (RJ 1999\5935), 16-7-1999 (RJ 1999\6501) y 4-6-1997 (RJ 1997\5239). Dice esta última en su fundamento de derecho 1º: «La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto por la presentación de la querrela o denuncia en que se dé cuenta de los hechos», añadiendo después que «no es exigible por tanto para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerde, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga».





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Asimismo, en nuestro derecho positivo, el artículo 1973 del CC establece que «*la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y cualquier acto de reconocimiento de la deuda del deudor*». Dicho de otra manera, no hace falta el pronunciamiento judicial.

Por su parte la precitada norma preceptúa en su artículo 132.2²⁴⁴ que «*La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:*

1.^a *Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito.*

2.^a *No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.»²⁴⁵*

²⁴⁴ Este precepto fue modificado por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que en el apartado IX de su Exposición de Motivos expresó que «*En el ámbito de la prescripción del delito, con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se ha optado por una regulación detallada del instituto que ponga fin a las diferencias interpretativas surgidas en los últimos tiempos. Para llevar a cabo esta tarea, se ha prestado especial atención a la necesidad de precisar el momento de inicio de la interrupción de la prescripción*».

²⁴⁵ Concretamente, el TS se refiere al artículo 308 bis del CP, que indica algunas reglas para la suspensión de las penas que resumimos sin ánimo de ser exhaustivos:

- La suspensión de la ejecución de las penas impuestas por delito fiscal se atenderán a las siguientes penas:

1.^a La suspensión de la ejecución de la pena de prisión impuesta requerirá, que los jueces o tribunales, mediante resolución motivada, dejen en suspenso la ejecución de las penas privativas de libertad no superiores a dos años cuando sea razonable esperar que la ejecución de la pena no sea necesaria para evitar la comisión futura por el penado de nuevos delitos, siempre que el penado haya abonado la deuda tributaria o con la Seguridad Social, o que haya procedido al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el penado asuma el compromiso de satisfacer la deuda tributaria.

2.^a El juez o tribunal revocarán la suspensión y ordenarán la ejecución de la pena, además de en los supuestos del artículo 861, cuando el penado no dé cumplimiento al compromiso de pago de la deuda tributaria o al de pago de las responsabilidades civiles, siempre que tuviera capacidad económica para ello, o facilite información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio.

- Cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el Juez o Tribunal, previa audiencia al perjudicado y a la Administración tributaria competente, podrá fraccionar su pago,





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sobre el precepto anterior el TS en su Sentencia de 27 de diciembre de 2011 (Sala de lo Penal, RJ 2011/1342) , señala que *«otra de las novedades de tal reforma la constituye la posibilidad de suspensión del plazo, institución desconocida con anterioridad en nuestro ordenamiento jurídico penal»*.

Hay que añadir que si el órgano judicial no admite a trámite la denuncia o querrela, proseguirá el plazo de prescripción desde la fecha de presentación de las mismas, es decir, sin efectos interruptivos.

Así las cosas, queda claro que para el TS la prescripción se interrumpe por la interposición de denuncia o querrela por la parte acusadora, o porque un imputado o testigo ponga en conocimiento datos que incriminen a otra persona. Y además nunca será necesaria resolución judicial que declare la interrupción de la prescripción. Dicho de otra manera estas actuaciones interruptivas de la prescripción tienen como principal efecto que el *dies a quo* vuelve a cero en su cómputo, es decir, que habrá otros cinco años (diez en los tipos agravados) para perseguir el delito contra la Hacienda Pública. En otras palabras, la interrupción de la prescripción impide que esta se consolide quedando en aguas de borraja el tiempo que hasta la misma había transcurrido, "situando el cronómetro a cero." Y por supuesto, la interrupción de un plazo de prescripción nada tiene que ver con que sea un proceso con dilaciones indebidas, con la "pena de banquillo", ni con la seguridad jurídica.

Para De Juan Casadevall²⁴⁶ *«Este novedoso dies a quo del período voluntario de pago puede ser difícil de determinar, sobre todo en relación a la denuncia que, a diferencia de la querrela, no conoce un previo control a limine en forma de admisión a trámite, sin perjuicio de que si el Juez Instructor la considera manifiestamente infundada o carente de relevancia pueda rechazar de plano. En su caso, habría que entender que el Auto de incoación de Diligencias Previas juega el mismo rol que la providencia de admisión a trámite de la querrela»*.

Doctrinalmente, para Carreras Manero²⁴⁷ *«la mera presentación de querrela o denuncia sólo suspenderá el plazo prescriptivo durante -en lo que a nosotros concierne- seis meses, interrumpiéndose aquél únicamente cuando, dentro de dicho período, se dicte contra el querrelado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, la correspondiente resolución judicial motivada, en cuya virtud se atribuya al sujeto de que se trate su presunta participación en el hecho delictivo, estableciéndose, a estos efectos, que la*

²⁴⁶De Juan Casadevall, J.: *«Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada»*, ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com).

²⁴⁷Carreras Manero O.: *«La prescripción del delito contra la hacienda pública.»* Revista Quincena Fiscal núm. 6/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida en la fecha de presentación de aquéllas (...) a diferencia de las reglas establecidas en referencia con la prescripción cuando el procedimiento se dirija contra «la persona indiciariamente responsable», nada dispone el precepto ahora examinado respecto a los supuestos en que el procedimiento se paralice o termine sin condena, aspecto éste que, en nuestra opinión, puede dar lugar a nuevas controversias interpretativas en un futuro, lo cual podría evitarse si se hubieran previsto cuáles son los actos que presentan eficacia interruptiva, a modo de lo que se recoge en el ordenamiento jurídico alemán.»

Por su parte Choclán Montalvo²⁴⁸ opina que para interrumpir la prescripción no basta con una actividad judicial cualquiera, sino que es precisa una actuación judicial propiamente dicha, la que impulse el procedimiento y disponga la práctica de diligencias dirigidas a la averiguación del hecho y del culpable.

En este mismo sentido Hernández García²⁴⁹ afirmó que para que tenga lugar el efecto interruptivo de la prescripción «se reclama imputación cualificada mediante la identificación de una base indiciaria. Mientras que para el suspensivo basta la interposición antes del transcurso del plazo prescriptivo de denuncia o querrela en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que puede ser constitutivo de delito o de falta».

La STS 832/2013 de 24 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2013/7893) que el que se omita el dato de que una determinada calificación formalmente por el querellante, o por el Instructor en el auto de incoación del procedimiento, no excluye la interrupción de la prescripción para todos los hechos que se imputan al querrellado en la querrela, con independencia de su calificación final:

«En consecuencia, admitida judicialmente la querrela, e incoada una causa penal contra el querrellado, por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida y no se requiere un auto adicional de imputación formal.

(...)Cabe, efectivamente, y la realidad lo acredita cada día, que los hechos objeto de un procedimiento penal puedan ser calificados como constitutivos de una pluralidad de tipos delictivos más o menos conexos (estafa, falsedad, delito fiscal, blanqueo, etc.), pero el dato de que una determinada calificación no se haya

²⁴⁸ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición.2016. Wolters Kluwert. ISBN: 9788490901649.

²⁴⁹ Hernández García J.: «La reforma del régimen prescriptivo de los delitos y de las penas (arts. 131, 132 y 133 CP)», en *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*, op. cit., págs. 133 y 134





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

incluido formalmente por el querellante, o por el Instructor en el auto de incoación del procedimiento, no excluye la interrupción de la prescripción para todos los hechos que se imputan al querellado en la querrela, con independencia de su calificación final. A no ser que el Instructor, al admitir la querrela o incoar el procedimiento penal, excluya expresamente algún apartado fáctico, y siempre que el querellado haya tenido conocimiento de la totalidad de los hechos que se le imputan.»²⁵⁰

En otras palabras, el TS aclara que si el querellante no califica formalmente el delito, ni el juez instructor en el auto de inicio del procedimiento, ello no es óbice para que se interrumpa la prescripción, con independencia de su calificación final. Es decir, lo realmente relevante para que se interrumpa la interrupción es que se pongan en conocimiento los hechos en la autoridad judicial.²⁵¹

En síntesis, podemos destacar las siguientes notas de la jurisprudencia expuesta:

■ Si existe un auto de admisión a trámite a la incoación de un procedimiento penal contra el querellado o denunciado tiene que ser motivado incluyendo su presunta participación en los hechos que se le imputan. La prescripción quedará interrumpida sin necesidad de auto adicional de imputación formal.

■ Si al investigado se le imputan una pluralidad de hechos delictivos más o menos conexos (ej.: delito fiscal, blanqueo, estafa etc.) y falta algún dato de una determinada calificación que no se ha incluido por el

²⁵⁰La STS 690/2014 de 22 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2014/6747) añade algunos ejemplos clarificadores de actos que sí interrumpen la prescripción más allá de la interposición de denuncia o querrela:

«(...) admitida judicialmente la querrela, e incoada una causa penal contra el querellado, por su participación en los hechos que se le imputan en la misma, la prescripción queda interrumpida y no se requiere un auto adicional de imputación formal

(...) Ahora bien, no sólo gozan de esa cualidad los autos que admiten a trámite una denuncia o querrela (...) sino otras resoluciones judiciales diversas que por su propia naturaleza exigen una ponderación de los motivos que permiten sostener que se ha cometido un hecho delictivo y atribuir a una persona determinada participación en el mismo. En este sentido, la STS 885/2012 de 12 de noviembre (RJ 2012, 10842), que afirmó que resoluciones tales como el un auto de intervención telefónica, o el que autoriza un registro domiciliario, o el que ordena una detención, entre otros, son actos judiciales potencialmente aptos para interrumpir la prescripción, en tanto que manifiestan una resolución judicial motivada en la que se atribuye a un sospechoso su presunta participación en el hecho delictivo que se encuentra siendo investigado o que va a serlo.

En definitiva lo que ha de entenderse por dirección del procedimiento no es un acto judicial estricto de imputación, o lo que es lo mismo la atribución de la condición de sujeto pasivo de una pretensión punitiva, que aún no se ha ejercitado formalmente, sino que basta con la atribución indiciaria de su presunta participación en un hecho, que se está investigando o que se comienza a investigar en tal momento.

(...) Ni siquiera es necesaria una toma de postura respecto a la adecuada calificación jurídica de los hechos. (...) lo que interrumpe la prescripción es la imputación de unos determinados hechos (debe entenderse los relatados en la denuncia o querrela), no la calificación formal de los mismos. »

²⁵¹En contra de lo anterior, para que las actuaciones en un proceso penal tengan efectos interruptivos de la prescripción, la STS 456/2014, de 5 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2014/3081) expresa que no pueden ser actos de mero trámite: *«Conforme a tal afirmación carecerían de virtualidad interruptiva las diligencias banales, inanes o de mero trámite que no afecten al curso del procedimiento.»*

Página 210

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

querellante o por el instructor en el auto de incoación del procedimiento, esto no implica que no se interrumpa la prescripción de ese delito conexo, a no ser que el instructor en el auto de admisión excluya expresamente algún hecho delictivo.

■ El auto de admisión a trámite no es la única resolución que interrumpe la prescripción, sino cualquiera que por su propia naturaleza exija una ponderación de los motivos que permitan sostener que se ha cometido un delito y atribuir a un sujeto su participación en el mismo, como lo pueden ser el auto de intervención telefónica o el que autoriza un registro domiciliario.

■ Sin confundirlos con los anteriormente expuestos, los actos interruptivos no pueden ser de mero trámite.²⁵²

3. Efectos de las dilaciones indebidas en el proceso.

En un proceso penal, puede haber retrasos no imputables al acusado que proporcionan un daño innecesario al acusado y que contraria al artículo 24 de la CE. Es la comúnmente conocida como “pena de banquillo”.

El CP establece en su artículo 21.6ª que es una circunstancia atenuante la dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa.

Las dilaciones injustificadas pueden llegar a atenuar la pena, tal y como expone la STS 586/2014, de 23 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2014/3642). Ahora bien, no son dilaciones de este tipo el tiempo que transcurre entre la comisión del delito y el inicio del proceso penal:

«El tiempo transcurrido entre la comisión de los hechos y la incoación del procedimiento tiene relevancia en cuanto a la prescripción pero no en relación a esta atenuante. (De dilaciones)No estamos ante dilaciones procesales, sino ante retrasos en la averiguación de un delito.....Desde la comisión del hecho hasta la incoación del proceso penal no hay afectación de derecho fundamental alguno.»²⁵³

²⁵² Para Ferré Olive «La prescripción sólo se interrumpe por actos procesales que se dirijan a descubrir el delito y la identidad de los culpables concretos, y no la interrumpirán el resto de actos procesales que sean de mero trámite o que no impulsen de una manera efectiva la acción penal.» Vid. Ferré Olivé J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant Lo Blanch, 2018. ISBN13:9788490536391.

²⁵³ La STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) aclara aún más la cuestión:

«El derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas, que aparece expresamente reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución, no es identificable con el derecho al cumplimiento de los plazos establecidos en las leyes procesales, pero impone a los órganos jurisdiccionales la obligación de resolver las cuestiones que les sean sometidas,





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Pero cabe resaltar que el tiempo transcurrido entre la comisión de los hechos (*dies a quo*) y el inicio del proceso penal (*dies ad quem*), pueden provocar la prescripción del delito. Por ello abogamos porque la consumación del delito en los tributos de carácter periódico, no se produzca al final del periodo impositivo, sino que se consume en cada autoliquidación (mensual o trimestral dependiendo del caso). Y ya no sólo por el instituto de la prescripción, sino es que si el comienzo de las investigaciones es más tarde, se le está dando una ventaja al sujeto activo del delito con riesgo de fuga del territorio español.²⁵⁴

Destacamos las siguientes ideas extraídas de las sentencias anteriormente expuestas:

- El tiempo transcurrido entre la comisión de los hechos y la incoación del procedimiento tiene relevancia en cuanto a la prescripción pero no en relación a la atenuante de dilaciones, salvo que el delito esté muy próximo a prescribir (STS 347/2017).
- La atenuante por dilaciones, guarda relación con el artículo 24.2 de la CE (derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas), pero no se da la citada circunstancia atenuante por el mero incumplimiento de los plazos procesales.²⁵⁵

y también la de ejecutar lo resuelto, en un tiempo razonable.

En la regulación expresa que de esta causa de atenuación aparece en el artículo 21.6ª del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 (RCL 2010, 1658) , se exige para su aplicación con efectos de atenuante simple que se trate de una dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, lo que excluye los retrasos que no merezcan estas calificaciones; y, además, que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa. A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que la tramitación de una causa penal no consiste en la sucesión ininterrumpida de trámites procesales yuxtapuestos de manera que cada uno venga seguido de forma inmediata por el siguiente. Por el contrario, ordinariamente, y en función de la complejidad de los hechos investigados, el desarrollo correcto de la tramitación requiere de la dedicación de tiempo de reflexión y estudio antes de la toma de decisiones, así como de las gestiones necesarias para hacerlas efectivas.»

²⁵⁴En este mismo sentido, la STS 970/2016, de 21 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/6497):

«(...) las " dilaciones indebidas " son una suerte de prohibición de retrasos en la tramitación que han de evaluarse con el análisis pormenorizado de la causa, en función de la existencia de lapsos temporales muertos en la secuencia de tales actos procesales, mientras que el " plazo razonable " es un concepto mucho más amplio, que significa el derecho de todo justiciable a que su causa sea vista en un tiempo prudencial, que ha de tener como índices referenciales la complejidad de la misma y los avatares procesales respecto de otras causas de semejante naturaleza, así como los medios disponibles en la Administración de Justicia (SSTS 81/10, de 15.2 o 416/13, de 26.4 (RJ 2013, 3978)). En todo caso, ambas lesionan el derecho fundamental del acusado -cuando no hayan sido provocadas por él mismo- a que su causa sea conocida y resuelta en un tiempo prudencial (...) »

²⁵⁵Sobre esta cuestión, traemos a colación la más reciente STS 347/2017 de 24 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2017/2547):

«En la STS nº 77/2006, de 1 de febrero (RJ 2006, 984), en un caso en que los hechos databan del año 1991 y el procedimiento se inicia en el 2000 cuando el periodo de prescripción estaba próximo a culminarse, recuerda que el fundamento de la prescripción del delito es el olvido social del mismo.(...) podemos y debemos rebajar la punibilidad del hecho, pues el tiempo transcurrido desde su comisión sin investigación, atenúa la culpabilidad por ese casi olvido social del delito, y si la culpabilidad es el presupuesto y la medida de la punibilidad, la disminución de aquélla debe tener incidencia en la determinación de ésta, no tanto, se insiste, por dilaciones indebidas que no existieron, sino porque ha





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- La atenuante por dilaciones indebidas exige una dilación extraordinaria que no guarde proporción con la dificultad de la causa, no bastando para que se de dicha atenuante con un retraso no deseado en la tramitación.
- Si las dilaciones provienen de la parte perjudicada (la Hacienda Pública), por analogía, estaríamos también ante una atenuante por dilaciones indebidas.
- El TS define el término «cuasi-prescripción» como la necesidad de prevenir la inactividad de las autoridades, evitando así la desidia institucional, que provoca serios perjuicios a la víctima, pero que también menoscaba el derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporáneo, los fines que le son propios.

4. La cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito contra la hacienda pública y la prescripción de la deuda tributaria.

Como introducción y siguiendo a Moreno Quirós²⁵⁶ «la acción de la responsabilidad patrimonial del legislador es una creación de la jurisprudencia del TJUE sustentada en la concepción de la responsabilidad como un principio fundamental del sistema jurídico de la Unión Europea. Dicho principio lleva de suyo la obligación de los Estados miembros de reparar los daños causados a los particulares como consecuencia de la vulneración del Derecho de la Unión Europea.». Moreno Quirós se está refiriendo a cuando el Estado es el causante de un daño que hay que reparar a un ciudadano, pero ¿Que ocurre cuando es el ciudadano el que causa el perjuicio al Estado?. En este caso, y concretamente en el delito fiscal será el ciudadano (sujeto activo del delito) quien tendrá que resarcir el daño causado al Estado, ya sea abonando la cuota defraudada o, si ya ha prescrito tributariamente el tributo y no el delito, mediante la denominada responsabilidad civil, que en ambos casos son la reparación del bien jurídico protegido (la Hacienda Pública).

Una vez prescrita la acción de la Administración tributaria para liquidar la deuda correspondiente, además de la pena privativa de libertad, la pérdida de obtener beneficios fiscales y demás sanciones, la sentencia *estado muy próximo el tiempo transcurrido desde la comisión de los hechos hasta su investigación prevista por la Ley para la prescripción.*»

La sentencia anterior relata un caso donde la prescripción era de diez años, y en el noveno año comienzan las investigaciones. En este caso, el TS opta por una atenuante, en lugar de por dilaciones indebidas, por el tiempo transcurridos desde que se consumó el delito, definiendo la prescripción como el olvido social del delito.

²⁵⁶Moreno Quirós, J.A.: «La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por comportamientos normativos contrarios a Derecho: análisis crítico desde la perspectiva tributaria». Tesis de la Universidad de Sevilla. Director Cubero Truyo A.. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

condenatoria fijará la declaración de responsabilidad civil derivada del delito, que no es más que el título en virtud del cual la Administración tiene derecho a cobrar.

La responsabilidad civil, a diferencia de los componentes que se tienen en cuenta para llegar a los 120.000 euros como límite objetivo del delito, si incluirá, aparte de la deuda (con sus correspondientes recargos y en su caso intereses de demora) no ingresada, más los intereses de demora sobre la deuda anterior (dándose la figura del anatocismo), y se exigirá mediante el procedimiento administrativo de apremio, que, a solicitud de los jueces y tribunales de la jurisdicción penal, podría también afectar a la pena de multa.

El artículo 305.7 del Código Penal dispone que *«en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo (fiscal), 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 Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora²⁵⁷, los Jueces y Tribunales recabarán auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.»²⁵⁸*

Recapitulando, referente a los conceptos cuota y deuda, podemos encontrarlos en cuatro situaciones:

- La cuota defraudada se refiere a la cuota tributaria definida en el artículo 56 de la LGT, esto es, no incluirá recargos ni intereses.
- Si el obligado tributario regulariza su situación tributaria de forma espontánea en aras de aplicarse la eximente conocida como “el reverso del delito o el retorno a la legalidad”, éste tendrá que abonar la totalidad de la deuda. Siendo un pago espontáneo, la deuda tributaria incluirá los recargos, y en su caso intereses, del artículo 27 de la LGT (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo). En este aspecto no cabe duda, puesto que el artículo 252 de la LGT preceptúa que en los casos de regularización tributaria *«la*

²⁵⁷ aunque antes de la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, la jurisprudencia se manifestaba de forma diferente. A modo de ejemplo STS de 30 de abril de 2003 (Sala de lo Penal) expresó que *«el plus que representa el interés de demora sobre el interés legal del dinero tiene un carácter sancionatorio siendo claro que, por exigencia del principio de rango constitucional non bis in ídem, una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente, lo que resulta aún más evidente en el castigo del delito fiscal, puesto que la sanción con que se le conmina en la Ley penal incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota defraudada.»*

²⁵⁸ En este mismo sentido se pronuncia la disposición adicional décima de la LGT: *«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.»*



deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58²⁵⁹ de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso.»

- Si el obligado tributario abona la deuda en el plazo de dos meses desde la citación judicial para aplicarse la eximente del artículo 305.6 del CP, al no ser un pago espontáneo la deuda incluirá los recargos y en su caso intereses del artículo 28 de la LGT (recargos del periodo ejecutivo).
- Si el sujeto activo del delito es condenado a una multa por responsabilidad civil, ésta deuda incluirá la multa impuesta (que no cuota tributaria) por la jurisdicción penal, que consistirá en la deuda más los intereses de demora devengados.

La disposición adicional décima de la LGT regula la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública en los siguientes términos:

- En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
- 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.
- Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del CP²⁶⁰, 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.

²⁵⁹El artículo 58, respecto a la deuda tributaria dispone que:

«1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora.
- b) Los recargos por declaración extemporánea.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.»

²⁶⁰El artículo 125 del CP establece que «Cuando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el Juez o Tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su prudente arbitrio y en atención a las necesidades del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el periodo e importe de los plazos.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la CE²⁶¹, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

Esta disposición de la LGT está en consonancia con el artículo 116.1 del CP que establece que *«Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios (...)»*.

Nos encontramos en casos donde el derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria ha prescrito por haber transcurrido más de cuatro años, pero no el derecho a perseguir el delito (entre el cuarto y quinto año desde la comisión del delito, excepto en los casos agravados cuya prescripción es de diez años). Si el reo resulta culpable de un delito contra la Hacienda Pública en estas circunstancias, al haber prescrito el derecho a liquidar, la Administración podrá perseguir la deuda tributaria por responsabilidad civil.

Como podemos comprobar la deuda tributaria por responsabilidad civil incluye los intereses de demora²⁶² sobre la deuda tributaria. Sin embargo, si acudimos al artículo 128 del RGR, este los excluye expresamente y añade lo siguiente:

■ En los procedimientos por delito contra la hacienda Pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil y de la pena de multa se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. Pero el importe derivado de tales deudas no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo.

²⁶¹El precepto 117.3 de la CE indica que *«El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.»*

²⁶²Si la deuda tributaria incluyese ya intereses de demora por los casos previstos en los artículos 27 y 28 de la LGT, al incluir la deuda derivada de la responsabilidad civil y de la pena de multa igualmente intereses de demora tributarios, se podría dar la figura del anatocismos del artículo 1109 del Código Civil, cuyo tenor literal reproducimos:

«Los intereses vencidos devengan el interés legal desde que son judicialmente reclamados, aunque la obligación haya guardado silencio sobre este punto.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Los intereses²⁶³ de la deuda por responsabilidad civil se devengarán desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa.

Para Sanz Díaz-Palacios²⁶⁴, la regulación la Ley General Tributaria en relación con el artículo 305 del Código penal, constituye una disciplina específica en materia tributaria, la responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública, por resarcimiento a la misma del perjuicio por las actuaciones efectuadas en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, responsabilidad que, según jurisprudencia constante no hace del delito en sí, sino de los hechos declarados probados en cuanto que originan un daño o perjuicio a resarcir.

Hay que aclarar que, en caso de condena por delito fiscal, son los Jueces y Magistrados los que determinan sobre la ejecución de la pena de multa y responsabilidad civil en lugar de la Administración Tributaria, sin perjuicio de que soliciten auxilio a esta última. En sentido contrario, el Juez Penal no efectuará cálculo alguno referente a la liquidación que no guarde relación con el delito.

Y en algunos aspectos, es como si “reviviera” la “deuda original”, dado que contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado las deudas objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución. Eso sí, contra la sanción privativa de libertad, cuando fuere firme, no cabrá recurso alguno.

²⁶³ La STS 88/2017, de 15 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2017/584), se pronuncia sobre si el interés debe ser el legal o el de demora:

«Esta Sala ha declarado que es de aplicación respecto de las deudas con Hacienda, anteriores y posteriores a la reforma de este precepto operada por la LO 5/2010 (RCL 2010, 1658), que incluyó en la responsabilidad civil derivada del delito los intereses de demora de conformidad con el art. 58 de la Ley general tributaria . Con relación a las posteriores a 2010, porque así lo establece la norma penal aplicable, el art. 305CP . y con relación a los anteriores porque al tratarse de una norma que afecta a la responsabilidad civil derivada del delito la norma aplicable a ese tipo de responsabilidad estable, de forma expresa, que los intereses son los de demora.»

²⁶⁴ Sanz Díaz-Palacios, J. A.,: «Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal» , Barcelona, 2009; Ruiz García, J.R., R.: «La denominada liquidación vinculada al delito». Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT). CEF Núm. 424 (julio 2018).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa que haya acordado el juez o tribunal se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan.

■ Los órganos competentes para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública informarán al juez o tribunal de cualquier incidente que se pueda producir en la ejecución encomendada, y en todo caso, de las siguientes actuaciones y acuerdos:

- a) Los ingresos que se efectúen en el procedimiento de apremio.
- b) Que se ha producido el ingreso íntegro de las deudas objeto de la encomienda legal de cobro.
- c) La declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable de los créditos afectados.

Para Carreras Manero²⁶⁵ «es preciso indicar que, si como consecuencia de lo previsto en el artículo 305.5 del CP resulta posible exigir la correspondiente responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública en relación con una deuda prescrita en el ámbito tributario, debe admitirse, asimismo, la posibilidad de regularización de la situación tributaria del sujeto infractor en tanto no tenga lugar la prescripción de tal figura delictiva en sede penal, a fin de evitar la pena que fuese pertinente y la susodicha responsabilidad.»

Pero con la finalidad de evitar que con la regularización del quinto año se solicite la devolución de ingresos indebidos al estar la deuda prescrita tributariamente, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público modificó el artículo 221.1.c) de la LGT, indicando este que en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT, es decir la conducente a quedar exonerado de responsabilidad penal.

En consonancia con lo anterior, Choclan Montalvo²⁶⁶ aclara que la excusa absoluta de regularización tributaria necesita el completo abono de la deuda tributaria a pesar de la prescripción administrativa. Así, el

²⁶⁵ Carreras Manero O.: «La prescripción del delito contra la hacienda pública.» Revista Quincena Fiscal núm. 6/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.

²⁶⁶ Choclan Montalvo, J.A.: La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Wolters Kluvert. 2016. ISBN: 9788490901649.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ingreso de cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias una vez transcurridos los plazos de prescripción pero vinculadas a un delito fiscal no se considera ya un ingreso indebido.

Así, cuando el infractor regularice su situación en aras de evitar su investigación penal, el ingreso que realice deberá aplicarse a la reparación del daño producido al bien jurídico protegido. En este sentido, Iglesias Capellas²⁶⁷ define el ingreso derivado de la regularización del «quinto año» como un supuesto de pago de la responsabilidad civil derivada de tal delito, sin necesidad de que la misma fuera declarada mediante resolución judicial.

Sobre el procedimiento para la exacción de la deuda por responsabilidad civil, resulta de interés la Resolución de 29 junio 2017 (JT 2017/1079), del TEAC:

*«(...) existe una especificidad en lo que se refiere a la forma de recaudar las deudas en concepto de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública: **Nos encontramos ante un supuesto de cosa juzgada y con una sentencia firme cuya ejecución puede exigirse de manera inmediata. Por ello, no es necesario la emisión de una providencia de apremio que inicie el procedimiento ejecutivo, sino que, tal y como indica el artículo 128.1 RGR, la deuda derivada de la responsabilidad civil se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. Por tanto, la primera actuación que se va a realizar por los órganos encargados del cobro de las cantidades exigidas en concepto de responsabilidad civil será la práctica de un embargo que se documentará en la respectiva diligencia de embargo.***

Al argumento anterior habría que añadir que la providencia de apremio que, entre otros extremos sirve para practicar la liquidación del recargo del período ejecutivo, en los supuestos aquí examinados, resulta innecesario puesto que la norma señala expresamente que el importe derivado de la responsabilidad civil no podrá incrementarse en los recargos del período ejecutivo.

(...)En resumen, no puede admitirse la falta de notificación de la liquidación como motivo de oposición al embargo practicado ya que en este caso nos encontramos ante la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, que no exige notificación alguna de liquidación en periodo

²⁶⁷ Relativo a esto Iglesias Capellas, J.: «La modificación de la LGT por el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo», *Carta tributaria*, núm. 13, 2012, versión digital. Dicho autor expresó que «cuando un contribuyente voluntariamente realiza un ingreso superior a 120.000 euros correspondiente a la cuota defraudada en el denominado «quinto año», no está pagando una deuda tributaria prescrita sino la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública que reconoce haber cometido».





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

voluntario ni de la providencia de apremio como acto de inicio del procedimiento de apremio, sino que una vez firme la sentencia condenatoria y remitido testimonio de la misma a la Administración Tributaria, ésta procederá a la recaudación de la citada responsabilidad civil directamente por el procedimiento de apremio.

*En segundo lugar, dado que no es necesaria la existencia de una previa providencia de apremio para el embargo de los bienes del deudor, condenado por delito contra la Hacienda Pública, **tampoco resulta obligado que la Administración tributaria una comunicación con carácter previo a la diligencia de embargo impugnada***

(...) En conclusión, no resulta necesario la emisión de una providencia de apremio para proceder al cobro de las cantidades exigibles por responsabilidad civil derivada de delito, ni tampoco la comunicación de un requerimiento de pago con carácter previo para proceder al embargo de los bienes, puesto que el propio título ejecutivo lo constituye la sentencia firme por delito contra la Hacienda Pública.»

La anterior resolución del TEAC aprecia cosas que no son baladí, a saber:

- La ejecutividad de la sentencia penal es inmediata.
- Para proceder al cobro de la multa por responsabilidad civil, la Administración tributaria no emitirá la providencia de apremio.
- No se puede invocar falta de notificación de la liquidación, puesto que la multa por responsabilidad civil ya viene notificada en el fallo judicial.
- Tampoco resulta obligado que la Administración tributaria una comunicación con carácter previo a la diligencia de embargo impugnada.
- No se incluyen los recargos del periodo ejecutivo (artículo 28 de la LGT), pero aunque no lo diga expresamente la resolución, si se incluirán los intereses de demora y las costas del procedimiento de apremio

5. Conclusiones parciales.

- La interrupción de la prescripción penal se produce, entre otros casos, por la presentación de denuncia o querrela sin que sea necesaria ninguna resolución judicial que la declare.
- El tiempo transcurrido entre la comisión de los hechos y la iniciación del procedimiento tiene relevancia en cuanto a la prescripción pero no en relación a la atenuante de dilaciones.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- La atenuante por dilaciones, guarda relación con el artículo 24.2 de la CE, sin embargo no se da la citada circunstancia atenuante por el mero incumplimiento de los plazos procesales.
 - En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT, es decir la que persigue quedar exonerado de responsabilidad penal.
 - La deuda por responsabilidad civil, se exige por vía de apremio pero sin la notificación de la providencia, dado que el título ejecutivo es la propia sentencia judicial.
 - La deuda por responsabilidad civil excluye los recargos del artículo 28 de la LGT, pero incluye intereses, que según el TS, son los de demora y no los legales.



CAPÍTULO 9. EL PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITO FISCAL.

1. La relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

El delito fiscal es de carácter público²⁶⁸, por lo que la Administración Tributaria tiene la obligación *ex lege* de denunciar todos los hechos de los cuales tenga conocimiento y que puedan ser una defraudación fiscal tal y como señala el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal «*Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante.*»

Para Ferré Olivé²⁶⁹ «*El procedimiento penal por delito de defraudación tributaria no presenta mayores peculiaridades que el que se aprecia ante cualquier otro delito de naturaleza económica, aunque requeriría en el Ministerio Fiscal y en los Tribunales de Justicia órganos especializados en estas materias. (...) Normalmente el procedimiento será fruto de una investigación llevada a cabo por la Agencia Tributaria que la derivará al Ministerio Público para iniciar las actuaciones correspondientes.*»

Estamos completamente de acuerdo con Ferré Olivé, en su afirmación sobre que deberían existir órganos judiciales en la materia, no sólo para los delitos socioeconómicos en la jurisdicción penal, sino también órganos judiciales especializados en materia tributaria, dado que a día de hoy, un juez de lo contencioso-administrativo (o Tribunal) no es ningún especialista en esta materia.

Cuando en un procedimiento de comprobación (normalmente el procedimiento inspector), se detecten indicios de posible existencia de delito contra la Hacienda Pública, se continuarán las actuaciones administrativas a la vez que se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal, o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Sánchez Pedroche²⁷⁰ piensa que «*Remitir el tanto de culpa al juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las dudas sobre el*

²⁶⁸ Al ser un delito público, puede denunciarse por cualquier persona.

²⁶⁹ Ferré Olivé J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant Lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.

²⁷⁰ Sánchez Pedroche, J.A.: «*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015*», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, 2015 (consultado en www.ceflegal.com).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de la interrupción de la prescripción a efectos penales».

Para Ruiz García²⁷¹ «La conexión objetiva entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es patente. Por lo general, ambos procedimientos tienen por objeto los mismos hechos. La configuración del tipo del artículo 305 del Código penal determina que los hechos objeto de comprobación en el procedimiento inspector puedan ser relevantes no sólo a efectos tributarios sino también penales. Es cierto que la función del procedimiento inspector se limita, a éste respecto, a la comprobación e investigación de los hechos con relevancia tributaria (cfr. arts. 145 y 153 LGT); pero en la realidad la sospecha de la comisión del delito contra la Hacienda Pública surge durante la tramitación del procedimiento inspector; a su vez, los primeros medios de prueba, y en ocasiones los decisivos, para fundamentar la posterior condena en el proceso penal se obtienen en el marco del procedimiento inspector. Las comprobaciones efectuadas en el procedimiento inspector pueden ser utilizadas en el proceso penal; a la inversa, los hechos probados en el proceso penal serán también relevantes en el procedimiento tributario. Se produce de ésta manera una coincidencia o interferencia material entre ambos procedimientos, lo que puede dificultar su necesaria separación.»

Eso es así debido a que el delito fiscal exige ocultación, y la mejor forma de descubrir algo oculto es mediante las investigaciones realizadas en un procedimiento inspector por el alcance del mismo.

Sin embargo, los dos procedimientos tienen finalidades distintas. El procedimiento tributario (que incluye al inspector) tiene por finalidad lograr la obtención de los recursos tributarios necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado en sentido amplio. Por otra parte, el proceso penal está encaminado a la contención de actos punibles mediante la imposición de la pena y, en definitiva, a la conservación del orden jurídico como última ratio cuando las sanciones tributarias no suponen suficiente castigo.²⁷²

La STS 2069/2002, de 5 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2003/546) delimita claramente hasta cuándo puede investigar la Administración tributaria y cuando pasa a ser la causa responsabilidad de la jurisdicción penal:

²⁷¹ Ruiz García J.R.: «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.» *Revista española de Derecho Financiero* núm. 151/2011 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2011.

²⁷² Vid. en este sentido a Gómez Orbaneja, E.: *Derecho Procesal Penal*, pp. 3 y 6; STRECK, M., Das Rect. Des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren, en *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, p. 219.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«El artículo 305 del Código Penal vigente (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) considera delictiva la elusión del pago de tributos cuando la cuota defraudada exceda de quince millones de pesetas. **Esta previsión legal no excluye la posibilidad de que la Administración inicie las actuaciones de comprobación o inspección. Antes al contrario, será lo habitual que el descubrimiento de los primeros indicios de responsabilidad criminal por hechos de esta clase se produzca como consecuencia de las actuaciones administrativas.** Para estos casos, el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178, 2787), dispone que «**En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.**»

Desde ese momento, queda interrumpida la actuación propia de la Administración, y la actuación subsiguiente es responsabilidad de los Tribunales penales.»

Comentando la sentencia anterior resaltamos las siguientes notas:

- Lo habitual es que se descubran los primeros indicios de responsabilidad criminal en el seno de procedimientos tributarios, especialmente el inspector o el de comprobación limitada.
- La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por la aplicación del principio *non bis in idem*. Si fuese exculpatória si se podrían imponer sanciones en base a los hechos probados por el tribunal enjuiciador.
- La liquidación tributaria vinculada al tributo será una prueba, es decir, carecerá de presunción de legalidad, pero podrá exigir el abono de esta hasta que finalicen las actuaciones del proceso penal (artículo 250.2 de la LGT), salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Queda claro por tanto que existe una preferencia de la jurisdicción penal sobre la actuación administrativa. Sobre esto, traemos a colación la STC 98/2009, de 23 marzo (RTC 2009, 98), en cuyo Fundamento de Derecho Sexto se puede leer:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«No puede afirmarse que exista una prejudicialidad tributaria²⁷³ como pretende el recurrente, sino que, por el contrario, **hay preferencia de la jurisdicción penal sobre la actuación administrativa** (por todas STC 2/2003, de 16 de enero (RTC 2003, 2) , F. 3), de modo que las conclusiones a las que llegó la inspección sobre la deuda tributaria cuando levantó Acta de comprobado y conforme del ejercicio 1991 **no prejuzgaron la inexistencia del delito fiscal**».

En otras palabras las liquidaciones tributarias vinculadas al tributo no son cuestiones prejudiciales, sino pruebas de la parte acusadora.²⁷⁴

Sobre esta cuestión, Tejerizo López²⁷⁵ piensa «que las normas que se han aprobado permitiendo la comprobación e investigación (y en definitiva, la liquidación) de un tributo en vía administrativa mientras se está instruyendo la existencia o no de un posible delito contra la Hacienda Pública contradicen de forma flagrante esta doctrina y suponen una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.»

No podemos compartir dicha opinión, puesto que el órgano especializado en una comprobación tributaria es la Administración tributaria, que a su vez es la parte acusadora, por lo que no se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE.

En relación con las actuaciones administrativas que se realizan durante el periodo de suspensión, la Resolución de 16 marzo 2017 (JT 2017/700) del TEAC indica que:

²⁷³Una cuestión prejudicial sirve de base para el fallo penal. Normalmente se resolverán en un juicio paralelo y previo al proceso penal.

²⁷⁴Sobre esta cuestión podemos resaltar otras dos sentencias. La primera es la sentencia STC 70/2012, de 16 abril (RTC 2012, 70), en cuyo Fundamento de Derecho tercero se puede leer lo siguiente:

«(...) de modo que «cuando el hecho reúne los elementos para ser calificado de infracción penal, la Administración no puede conocer, a efectos de su sanción, ni del hecho en su conjunto ni de fragmentos del mismo, y por ello ha de paralizar el procedimiento hasta que los órganos judiciales penales se pronuncien sobre la cuestión». En definitiva, de no hacerse así, la subsunción de los hechos en la disposición administrativa quebranta el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) y la competencia exclusiva de la jurisdicción penal para ejercer la potestad punitiva (art. 25.1 CE en relación con el art. 117.3 CE)».

En segundo lugar, la STC 1/2014 de 13 enero (RTC 2014, 1) que dice:

«(...) hemos de recordar que este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse en diferentes resoluciones acerca de las cuestiones de prejudicialidad(...)

En dicha doctrina hemos venido afirmando que son los órganos judiciales los únicos competentes, ex art. 117.3 CE , para resolver si concurre la cuestión prejudicial penal (...). Pero también hemos advertido que sus decisiones pueden ser objeto de revisión en vía de amparo si resultan inmotivadas o manifiestamente irrazonables o arbitrarias, pues, en tal caso, vulnerarían el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) , de tal modo que este Tribunal Constitucional puede examinar y comprobar la razonabilidad de las resoluciones judiciales que admiten o denieguen una cuestión prejudicial planteada por una de las partes en el proceso (STC 148/1994, de 12 de mayo, FJ 4)».

²⁷⁵Tejerizo López J.M.: «El procedimiento de inspección en los supuesto de presunto delito contra la Hacienda Pública.» Revista española de Derecho Financiero núm. 170/2016 parte Tribuna. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«(...) en los supuestos en los que unos mismos hechos estén siendo analizados en sede penal por un concepto tributario y período impositivo, la Administración se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo respecto de otro u otros conceptos tributarios y mismos períodos impositivo, regularizados en el mismo procedimiento inspector, cuyo alcance comprendía aquellos conceptos.

De manera que, (...) debe suspender el procedimiento administrativo, no pudiendo practicar liquidación ni imponer sanción en relación con dichos hechos, aunque sea respecto a un tributo diferente del que se considera que existen indicios de delito fiscal; considerándose inexistentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) , las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión.»

Por último, sobre el plazo restante del procedimiento inspector cuando los tribunales no hayan constatado la existencia de delito, la Resolución de 2 marzo 2017 (JT 2017/680) del TEAC indica lo siguiente:

«Así, en efecto, teniendo presente, al amparo del artículo 150.4 de la LGT (RCL 2003, 2945) , que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal es causa que posibilita la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, tiene pleno sentido que si no existió ampliación de plazo previa a la citada remisión, no se aplique el plazo mínimo de seis meses para completarlas una vez que el expediente ha sido devuelto a la Administración, pues tras dicha devolución siempre le cabe a la Administración la posibilidad de ampliar el plazo por otros 12 meses más, tal y como se desarrolla en el fundamento de derecho Sexto de esta resolución.

En cambio, cuando la Administración ya había hecho uso de la ampliación del plazo por la complejidad de las actuaciones y luego, por apreciar indicios de delito, remite el expediente al Ministerio Fiscal, si luego regresa el expediente desde el ámbito penal, la Administración ya no puede ampliar otra vez el plazo y esta es la razón por la cual la Ley otorga a la Administración en estos supuestos el plazo mínimo de los seis meses.»

Como se puede extraer de la anterior resolución del TEAC, que entendemos que es anterior a la Ley 34/2015, ésta contempla dos escenarios cuando la Administración tributaria remite el expediente al Ministerio Fiscal:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Si ya amplió el plazo de las actuaciones inspectoras en virtud del artículo 150²⁷⁶ de la LGT, le restarán como mínimo seis meses, o el que le reste al momento al que se retrotraigan las actuaciones para concluir el procedimiento.²⁷⁷

■ Si la inspección tributaria no hizo uso de la ampliación de plazos antes del envío del expediente al Ministerio Fiscal, podrá hacer uso del mismo ampliando nueve meses más (la diferencia entre 18 y 27 meses) si no le restase aún más plazo.

El mismo criterio ahora mantenido ya ha sido sostenido por este Tribunal Central en resoluciones, relativas ambas al mismo interesado, 00/799/2013 de 22 de septiembre de 2016 y 00/797/2013 de 4 de febrero de 2016.

De la jurisprudencia y doctrina administrativa anterior podemos destacar las siguientes notas:

■ Existe una preferencia de la jurisdicción penal sobre la actuación administrativa aunque los primeros indicios de responsabilidad criminal se descubrirán en el seno de un procedimiento inspector.

■ La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por la aplicación del principio *non bis in idem*.²⁷⁸

²⁷⁶ Este precepto dispone que «las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.»

²⁷⁷ El artículo 253.2 preceptúa que «el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.»

²⁷⁸ Para Calvo Vérguez «Como es sabido, dada la confluencia del proceso penal y del procedimiento tributario sancionador en relación a los mismos hechos y sujetos el principio *ne bis in idem* impide la tramitación conjunta, otorgando preferencia al orden penal y disponiendo la paralización del procedimiento tributario sancionador, lo cual no impedirá que, una vez finalizado el proceso penal, y en caso de absolución, se pueda tramitar un procedimiento administrativo sancionador, respetando, eso sí, los hechos probados en sede penal. La citada regla del *ne bis in idem* determina la prohibición de la doble punición por un mismo acto antijurídico, o más precisamente, la interdicción de duplicidad afflictiva cuando se aprecia una identidad de sujeto, hecho y fundamento.» Calvo Vérguez, J: «El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT.» Revista Quincena Fiscal núm. 11/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ La liquidación tributaria vinculada al tributo será una prueba, es decir, carecerá de presunción de legalidad, pero podrá exigir el abono de esta antes que finalicen las actuaciones del proceso penal, aunque recordemos que el órgano penal que conozca el proceso es el competente para liquidar. Si no se apreciara delito o la cuantía fijada por el juez fuese menor, procederá la devolución de los ingresos indebidos. Asimismo, sí podrá procederse al cobro por parte de la Administración tributaria de la liquidación no vinculada al delito.

■ Según el TEAC, lo que sí hay que paralizar son las actuaciones inspectoras aunque sea respecto a un tributo diferente (obligaciones conexas) del que se considera que existen indicios de delito fiscal. Asimismo, si ya la Inspección Tributaria ya utilizó la ampliación de plazos anteriormente, en caso de retroacción de actuaciones, no podrá volver a ampliarlos.

2. Significado de pasar el tanto de culpa. El deber de denuncia por la Administración Tributaria.

El artículo 262 de la LECrim dispone que *«Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante.»*

Por otra parte de conformidad con el artículo 250.1 de la LGT *«Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal (...)»*

La querrela, según el diccionario de la Real Academia Española es el *«testimonio que se libra de una parte de un pleito o expediente, cuando resultan pruebas o indicios de responsabilidad criminal, para que acerca de ella se instruya el proceso»*. Por su parte define denuncia como *«documento en que se da noticia a la autoridad competente de la comisión de un delito o de una falta.»* Dicho esto, si la Administración tiene indicios suficientes de la comisión de un delito podrá interponer querrela, y si los indicios son porque un ciudadano pone en conocimiento de la Administración tributaria un hecho delictivo, ésta deliberará sobre si procede o no interponer la querrela. En otras palabras, la denuncia puede venir precedida de una fase previa de investigación preliminar, para ver si hay suficientes pruebas para proceder penalmente contra el obligado





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

tributario. Tal y como dispone el artículo 773.2 de la LECrim «*cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente (por sí mismo) o por serle presentada denuncia (en este caso de la Administración Tributaria) o atestado, practicará él mismo u ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo.*»

Eso sí, la situación difiere de pasar el expediente al Ministerio Fiscal en que, en este caso, es el citado Ministerio quien decide si hay que acudir a la jurisdicción penal o no, y no la Administración Tributaria. Ésta está facultada igualmente para interponer querrela directamente ante la jurisdicción penal.²⁷⁹

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V274316, de 15 de junio de 2016 expresa lo siguiente:

«Para que la Administración tributaria pueda presentar denuncia o querrela por delito fiscal es necesario que previamente haya valorado en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes que hay indicios de delito, es decir, que junto a la conducta típica de defraudación hay dolo o intención de eludir el pago, sin perjuicio de que es en el proceso judicial penal donde debe determinarse si hay o no delito

A diferencia de la denuncia, cuando la Administración acude directamente a la vía penal, lo hace por mediación de querrela.»

Es decir, en ocasiones, en lugar de pasar el tanto de culpa, es decir la denuncia o querrela, a la jurisdicción penal, la Administración Tributaria pasa el citado tanto de culpa remitiendo el expediente a la Fiscalía, órgano que se encargará de presentar denuncia en el juzgado si lo estima oportuno.²⁸⁰

²⁷⁹De conformidad con el artículo 100.2.b) del RGIAT, los órganos de aplicación de los tributos (órganos de gestión, recaudación e inspección) estarán obligados a emitir informe «*cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.*»

²⁸⁰La STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2003/546) aclara que aunque el delito fiscal es una ley penal en blanco, el proceso se rige por el derecho penal:

«Entonces corresponde a la legislación penal la descripción de la conducta típica, de forma completa o con remisión a otras normas si se trata de preceptos penales en blanco, pero siempre quedando tal infracción delictiva sometida a los principios y reglas que regulan el derecho penal, y sujetas asimismo al derecho procesal penal, en lo que se refiere al proceso necesario para su persecución.»

Es decir, en derecho adjetivo, como pueden ser los requisitos de una denuncia o una querrela, no opera lo ya comentado en esta obra sobre la ley penal en blanco, aplicándose la LECrim como derecho adjetivo o procesal.



3. Distinción entre liquidaciones tributarias: la vinculada y la no vinculada al delito fiscal.

A partir de la redacción que introduce en el apartado 305.5 del Código Penal por la Ley Orgánica 2/2012, cuando, en el seno de una comprobación administrativa (normalmente un procedimiento inspector), la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito fiscal, puede ocurrir que, respecto de una misma obligación tributaria, concepto y periodo, existan elementos integrantes de la misma en relación con los cuales pueda sugerirse la existencia de delito fiscal y otros que no se vean afectados por ésta. En este caso se realizarían dos liquidaciones distintas. Normalmente esto se producirá por apreciar dolo en una parte de la obligación tributaria, y no así en el resto.

Por tanto, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015 el legislador imponía para las actuaciones al enviar el expediente a la vía penal, y con la regulación actual, se dispone justo de lo contrario, o sea, «liquidar» (aunque si se suspenderá el procedimiento sancionador). Esta regla sólo se «rompe» en casos tasados en el artículo 251, a saber:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.
- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación (administrativa o penal) o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

Por otra parte, si no procede ninguna de los tres casos tasados, es decir estamos en la regla general, la Administración Tributaria practicará una propuesta de liquidación vinculada al delito, concediendo al obligado tributario un plazo de audiencia de quince días naturales. Si se confirma la propuesta de liquidación, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer denuncia o querrela, por no tenerse en cuenta las alegaciones efectuadas por el interesado, es el momento procedimental en el que se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Ministerio Fiscal interrumpiéndose los plazos de prescripción para liquidar e imponer las sanciones que procedan.

La remisión del expediente o el pase del tanto de culpa determinarán que el procedimiento de inspección quede suspendido hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Por otra parte, si se inadmiten a trámite la denuncia o querrela y no se aprecia delito fiscal, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al posible delito, formalizándose un acta de conformidad en el procedimiento ordinario, que deberá concluir en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la finalización del plazo del procedimiento inspector (18 o 27 meses según el caso de que se trate).

En lo referente a la liquidación que ponga fin al procedimiento, la Administración Tributaria exigirá intereses siendo el *dies a quo* el que correspondiese a la liquidación anulada, y el *dies ad quem* el momento en que se gire dicha nueva liquidación. Por su parte el artículo 253.b) de la LGT establece que la propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación de la cantidad ingresada por la liquidación vinculada a delito.

Sin embargo, el obligado tributario podrá elegir por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas fundado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

Para Canuto²⁸¹, «*la secuencia procesal de formación de esta liquidación presenta dos etapas o fases: una fase inicial ante la Administración pública y otra fase, final, ante el juez penal. «Son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio».*

Parfraseando al citado autor, la existencia de una liquidación vinculada y otra desvinculada del delito fiscal no implica que estas sean totalmente independientes, sino que existe una relación de reciprocidad entre

²⁸¹Canuto E.M.: «*Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública.*» *Revista Quincena Fiscal* num.10/2016 parte Estudios.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ambas porque «son dos partes de un todo, en que no cabe desconocer las inevitables interconexiones que existirán entre elementos de una y otra liquidación, pese a su andadura por separado y a la distancia de las jurisdicciones competentes.»

Al practicar dos propuestas de liquidaciones distintas, habrá que diferenciar dos posibles situaciones:

■ **Que todos los elementos de la obligación tributaria estén relacionados con el posible delito.**

En este caso se formalizará una propuesta de liquidación en la que se contendrán los hechos y los fundamentos de derecho en los que se basa la misma. Esta propuesta se notificará al obligado tributario y se le concederá un plazo de quince días naturales contados a partir del día siguiente al de la notificación.

Finalizado dicho plazo y una vez analizadas las alegaciones del obligado tributario, el órgano competente dictará una liquidación administrativa que se notificará al obligado tributario y que requerirá autorización del órgano competente de la Administración tributaria para interponer denuncia o querrela. Una vez dictada la misma, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

La liquidación **vinculada al delito** no podrá recurrirse en vía administrativa, es decir, no podrá ser objeto de recurso de reposición, ni de reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de poder recurrir el posible ajuste que haya que realizar una vez dictada la sentencia en la vía penal, debido a que corresponde en este caso al Juez penal realizar los cálculos pertinentes determinar la cuota defraudada con el auxilio de la Administración Tributaria competente.

■ **Sólo una parte de los elementos de la obligación tributaria están relacionados con el posible delito.**

En estos casos deberán separarse en dos liquidaciones diferentes los elementos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y los elementos que no lo están. Cada una de estas liquidaciones seguirá una tramitación distinta.

El vigente artículo 250.1 LGT invierte la regla al disponer como regla general que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública «se continuará el procedimiento» con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

La liquidación que se dicte en relación con los conceptos tributarios no vinculados con el posible delito se tramitará conforme a lo previsto con carácter general para las restantes liquidaciones en la LGT. Sin embargo para la liquidación si vinculada con el posible delito se establecen las siguientes reglas:

- 1- La Administración no podrá iniciar el procedimiento sancionador en relación con los elementos vinculados al posible delito. Si ya se hubiere iniciado el procedimiento sancionador, este se entenderá concluido desde el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.
- 2- Si finalmente no se apreciase delito, permanecerá la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados²⁸².
- 3- La sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos por el principio *non bis in idem*.
- 4- El pase de tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpe la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción.

En síntesis, la Administración deberá abstenerse de iniciar el procedimiento sancionador, y si ya se hubiera iniciado, este se entenderá concluido desde el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, momento en el que se interrumpe la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción. La sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

²⁸²El artículo 32 del Reglamento general del régimen sancionador tributario dispone lo siguiente:

«1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los artículos 305 o 305 bis del Código Penal, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias:

- a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo.
- b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.
- c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.»

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Vemos como prevalece la jurisdicción penal sobre la actuación administrativa, debida a que esta última debe suspender sus actuaciones. Ahora bien, cuando ya se ha sancionado conforme a la normativa tributaria por parte de la Administración, esto no es óbice para que en un momento posterior se aplique una nueva sanción penal, a la cual habrá de restarle la sanción abonada a la Administración actuante. En este sentido se pronuncia la Sentencia de 20 de enero de 2006 del TS (Sala 2ª, de lo Penal):

«El principio ne bis in ídem (sic.) Ha sido reconocido como una garantía básica del Estado de Derecho, aunque no haya sido mencionado en la Constitución. Este reconocimiento no significa que exista claridad en lo concerniente a su fundamento constitucional, ni tampoco en lo referente a sus efectos. De todos modos, la tesis de la Defensa no puede ser compartida por esta Sala, dado que la jurisprudencia constitucional ha limitado la vigencia del principio a los casos de doble sanción penal o de doble sanción administrativa por los mismos hechos. Pero el principio no excluye la posibilidad de que un hecho sancionado por la administración o declarado conforme a derecho por ésta sea objeto de una nueva sanción penal, siempre que en la pena resultante se compute la sanción administrativa sufrida.»

La Resolución de 4 diciembre 2014 (JT 2014/2018) del TEAC aclara algunos aspectos del procedimiento:

«La cuestión controvertida consiste en determinar si en relación con un período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, puede la Administración tributaria practicar liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia en la conducta del obligado tributario indicios de delito, cuando también existen otros motivos de regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de los cuales sí aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

(...)La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte,





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

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

(...) El principio de no concurrencia de sanciones (non bis in idem) significa que una misma infracción no puede sancionarse con dos sanciones tributarias y asimismo que no pueden imponerse sobre un mismo hecho sanciones administrativas tributarias y penas judiciales.»

La precitada resolución resulta de mucho interés, dado que analiza cuestiones muy relevantes en el proceso que se sigue en un delito fiscal, de entre las que destacamos las siguientes:

- La liquidación indicada no vinculada al tributo seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la vinculada al tributo seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.
- La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria.
- La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por el principio *non bis in idem*. Sin embargo, si no quedase demostrada la consumación de un delito fiscal, la Administración tributaria si podrá sancionar administrativamente en base a los hechos probados en los tribunales.

4. La acción de cobro ante la existencia de un presunto delito fiscal.

La existencia de un proceso penal no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria derivada de la liquidación tributaria vinculada al posible delito²⁸³ salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución previa aportación de garantía suficiente. Si no pudiese aportarse garantía para cubrir el importe de la deuda en todo o parcialmente, de forma excepcional el Juez podrá

²⁸³Huelga decir que tampoco se suspende el cobro de la deuda tributaria dimanante de la liquidación tributaria no vinculada al posible delito, al regirse por las reglas generales de la LGT.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

acordar la suspensión con dispensa de la misma si apreciase que la ejecución pudiera producir daños de difícil reparación.²⁸⁴

Si no hubiera dispensa de garantías, y cuando la solicitud sea a instancia de parte, el artículo 621 bis de la LECrim dispone que una vez solicitado la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, el Juez o Tribunal, previa audiencia en el plazo de 10 días de la Administración Tributaria perjudicada y el Ministerio Fiscal, resolverá a través de auto en igual plazo si accede o no a la petición, teniendo que fijar, en caso de ser positiva su respuesta, el alcance de la garantía a prestar y el plazo para hacerlo, que no podrá superar los dos meses salvo que se produzca dispensa total o parcial de garantías por apreciación de que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

La garantía deberá cubrir el importe de la liquidación practicada, los intereses de demora que ocasionen la suspensión así como los recargos que procedan.

El artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal señala que, los efectos de la suspensión, se retrotraerán al momento de su solicitud y podrá ser modificada o revocada si se modifican las circunstancias en virtud de las cuales se acordó la suspensión.

El hecho de que el proceso penal no paraliza las actuaciones administrativas conducentes al cobro de la deuda tributaria liquidada, significa que tanto la liquidación vinculada al posible delito como la que no lo está se rigen por lo dispuesto sobre el procedimiento de recaudación en la LGT y el RGR. Por tanto, contra los actos del procedimiento ejecutivo desarrollados para el cobro de la deuda tributaria vinculada delito, serán oponibles:

- **Contra la providencia de apremio**, los motivos previstos en el artículo 167.3 de la LGT:

²⁸⁴Sobre esta cuestión el artículo 621 ter dispone que:

«La Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que la sentencia condenatoria que confirme total o parcialmente la liquidación, sea firme, salvo en los supuestos que a continuación se indican, en los que la enajenación deberá autorizarse por el Tribunal.

- a) Cuando sean perecederos.*
- b) Si su propietario hiciera abandono de ellos o, debidamente requerido sobre el destino del efecto judicial, no haga manifestación alguna.*
- c) De ser los gastos de conservación y depósito superiores al valor del objeto en sí.*
- d) Cuando su conservación pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública.*
- e) Si se depreciaren por el transcurso del tiempo, aun cuando no sufran deterioro.»*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- Falta de notificación de la liquidación.
- Anulación de la liquidación.
- Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.
- **Contra la diligencia de embargo** (art. 170.3 LGT):
 - Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
 - Falta de notificación de la providencia de apremio.
 - Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
 - Suspensión del procedimiento de recaudación.
- **El acuerdo de enajenación de bienes y derechos** (art. 172.1 LGT), sólo podrá impugnarse si las diligencias de embargo han sido debidamente notificadas y por los mismos motivos de la diligencia de embargo.

Su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de LGT (artículo 256), y la competencia judicial para conocer estas cuestiones, no es la jurisdicción penal, sino la contencioso-administrativa.

Para Doncel Núñez²⁸⁵ «*sin negar la importancia de la lucha contra el fraude fiscal, especialmente en un contexto de caída de la recaudación y búsqueda de la estabilidad presupuestaria, es necesario afirmar, acto seguido, que el ordenamiento tributario no ha de velar sólo por la eficacia administrativa y estar únicamente subordinado al interés recaudatorio. La regulación introducida por la Ley 7/2012 ha sido duramente criticada en este sentido.*»

También se muestra crítico Falcón y Tella²⁸⁶, al afirmar que la posibilidad de la Administración de eludir el procedimiento más complejo de la tutela judicial sólo podría justificarse en un Estado de Derecho si existe un

²⁸⁵ Doncel Núñez, S.L.: «*Sobre las medidas cautelares de la Ley General Tributaria en procesos por delito contra la Hacienda Pública.*» Revista de Derecho UNED, núm. 15, 2014.

²⁸⁶ Falcón y Tella, R.: «*Las medidas cautelares: autotutela administrativa 'versus' intervención judicial.*» Quincena fiscal, núm. 3, 1995, págs. 6-7.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

suficiente equilibrio entre el interés público y las situaciones jurídicas de los contribuyentes y de los acreedores de los mismos que concurren con la Hacienda.

5. Cálculo en sede de jurisdicción penal de la cuota defraudada. Escenarios.

Si bien la Administración tributaria practicará una liquidación vinculada al delito fiscal, será finalmente el Juez o Tribunal Penal el competente para girar la liquidación definitiva, tanto si ha prescrito tributariamente la deuda, como si es por responsabilidad civil.

Así las cosas, podemos encontrarlos en tres situaciones diferentes:

Primera.- Si la sentencia de la jurisdicción penal es condenatoria, ésta impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

En lo que se refiere a la liquidación, ésta podrá coincidir con la que dictó en su día la Administración tributaria, por lo que no sería necesario modificarla, independientemente de que se incorporen los intereses y recargos que correspondan.

Ahora bien, si la cuantía defraudada acordada en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada. Es decir, si se aprecia delito sólo parcialmente y no por la totalidad que indicó en su día la Administración tributaria, ésta procederá a la devolución de ingresos indebidos y en su caso reembolso del coste de las garantías por la parte en la que no se aprecie delito.

Segunda.- Si en la sentencia no se apreciare delito, la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador (si es que procede) de conformidad con los hechos que los tribunales hubiesen probado.

En cuanto a la liquidación, si en el proceso final se dicta resolución firme, no apreciándose delito pero si la existencia de obligación tributaria, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al supuesto delito (que al final no es tal), teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiera probado como ciertos, y formalizando el pertinente acta de inspección.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Tercera.- Que la sentencia no aprecie delito ni existencia de obligación tributaria, no se podrá obviamente iniciar el procedimiento sancionador, y se anulará la liquidación practicada procediendo a la devolución total de la cantidad ingresada y en su caso reembolso del coste de las garantías.

Para de Miguel Canuto²⁸⁷ «La sentencia dictada en el proceso penal secuencia una segunda fase en la definición de la deuda tributaria in fieri. La liquidación dictada por la Administración en los supuestos del artículo 250.2 de la LGT/2003, deberá ser ajustada a tenor de lo que se determine finalmente en la causa penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación (artículo 257). El relato fáctico y los conceptos jurídicos puestos en juego por el juez penal serán parámetro preceptivo para la liquidación de la cuota. Se trata en suma de una liquidación «vinculada» al pronunciamiento penal.»

6. Investigación del delito fiscal y medidas limitativas de los derechos fundamentales.

Cuando (normalmente) en un procedimiento inspector se descubren indicios de delito contra la Hacienda Pública, lo que *ab initio* era un procedimiento administrativo se transforma en la fase previa del proceso penal.

El nexo de unión entre la actividad administrativa realizada por el poder ejecutivo y el proceso penal que lleva a cabo el poder judicial, es el momento de la denuncia que presenta la Administración tributaria cuando desenmascara un comportamiento irregular en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que encaja con la conducta descrita en el artículo 305 del CP.

En el proceso penal hay que tener especial cuidado de respetar las garantías y los derechos fundamentales de los contribuyentes, particularmente los establecidos en el artículo 24 CE. Es decir, habrá que poner especial celo, entre otras, en cuestiones como no confundir el deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoinculparse, o como por ejemplo las presunciones tributarias que no tendrán tal carácter en la jurisdicción penal por la presunción de inocencia a que todo ciudadano tiene derecho.

Sobre la prueba de carácter indiciario, la STS 643/1999, de 30 de abril (Sala de lo Penal, RJ 1999/3888) indica dos requisitos fundamentales para que sean compatibles con la presunción de inocencia:

²⁸⁷De Miguel Canuto, E: «Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública». Quincena Fiscal núm. 10/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«(...) **El derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formarse sobre la base de una prueba de carácter indiciario, pero para que ésta pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer, al menos, dos exigencias básicas: 1º) los hechos base o indicios deben estar plenamente acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas; 2º) el Órgano Jurisdiccional debe explicitar el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación en el mismo del acusado.»**

Es decir, no existe confrontación entre la presunción de inocencia y que un juez investigue un delito con medidas limitativas de la libertad, que no podrán ser meras sospechas, sino indicios acreditados, y por supuesto su resolución deberá ser motivada so pretexto de incurrir en arbitrariedad (artículo 9.3 de la CE y delito tipificado en el CP)²⁸⁸

Pero la presunción de inocencia sólo la puede alegar el acusado. Así se expresa en las STS 872/2002, de 16 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2002/6386) y STS 872/2002, de 16 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2002/6386) que reproducimos a continuación:

«(...) Se recuerda *«que es obvio que la presunción de inocencia sólo extiende sus efectos protectores a las personas acusadas de la comisión de un hecho delictivo, por lo que únicamente los que reúnan esta condición, pueden esgrimirlo, en el caso de que hayan sido condenados sin la existencia de prueba alguna de cargo o utilizado material probatorio indebida o ilegalmente obtenido.»*

²⁸⁸La STS 2486/2001, de 21 de diciembre (Sala de lo Penal RJ 2002/1213) añade más requisitos para la prueba indiciaria: *«La doctrina consolidada de esta Sala sobre los requisitos exigibles para la validez constitucional de la prueba indiciaria (...) señalando que sus requisitos, formales y materiales, son:*

1º) Desde el punto de vista formal:

a) *Que la sentencia exprese cuáles son los hechos base o indicios que se consideran acreditados y que sirven de fundamento a la deducción o inferencia.*

b) *Que la sentencia dé cuenta del razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se ha llegado a la convicción sobre el acaecimiento del hecho punible y la participación en el mismo del acusado, explicación que –aun cuando pueda ser sucinta o escueta– es necesaria en el caso de la prueba indiciaria, para posibilitar el control casacional de la racionalidad de la inferencia.*

2º) Desde el punto de vista material los requisitos se refieren en primer lugar a los indicios, en sí mismos, y en segundo a la deducción o inferencia.

A) En cuanto a los indicios es necesario:

a) *Que estén plenamente acreditados; b) Que sean plurales, o excepcionalmente único pero de una singular potencia acreditativa; c) Que sean concomitantes al hecho que se trata de probar; d) Que estén interrelacionados, cuando sean varios, de modo que se refuercen entre sí.*

B) *Y en cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir, que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un «enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano» (art. 1253 del CC)».*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

*Como se ha dicho doctrinal y jurisprudencialmente, la presunción de inocencia es un derecho fundamental que solamente corresponde al sujeto pasivo de la pretensión punitiva. **Las partes acusadoras carecen de legitimación para ejercitarla, en contra de su único y legítimo titular que es el acusado.**»²⁸⁹*

Por otra parte, la STS 192/2006, de 1 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2006/1042) distingue entre la prueba directa y la indirecta, añadiendo que esta última **no** tiene carácter subsidiario respecto de aquella **aunque exige un plus de motivación:**

«Es preciso reiterar, una vez más, que la prueba indiciaria es prueba apta para integrar la prueba de cargo suficiente capaz de provocar el derecho a la presunción de inocencia y de justificar el dictado de una sentencia condenatoria.

*(...) Existen dos fuentes de conocimiento empírico de los hechos pasados: **la prueba directa y la prueba de indicios o indirecta, en plano de igualdad**, por ello, la prueba indiciaria no es una prueba más insegura que la directa, ni subsidiaria. Es la única prueba disponible –prueba necesaria– para acreditar hechos internos de la mayor importancia como la prueba del dolo en su doble acepción de «prueba del conocimiento» y «prueba de la intención».*

Es finalmente una prueba al menos tan garantista como la prueba directa, y probablemente más porque el plus de motivación que exige para explicitar y motivar el juicio de inferencia alcanzado para llegar del hecho-base acreditado (...) »

²⁸⁹A mayor abundamiento, la STS 892/2016, de 25 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/5569) añade lo siguiente:

«No es admisible la invocación de lo que ha venido en bautizarse como "presunción de inocencia invertida", (...) Titular de la presunción de inocencia es el sujeto pasivo del proceso penal. Las partes acusadoras no gozan de un derecho fundamental. No existe un reverso de ese derecho fundamental. Las discrepancias contra la sentencia absolutoria habrán de buscar otro agarradero casacional. Para traer a casación la discrepancia con la sentencia absolutoria las acusaciones habrán de buscar acomodo en alguno de los cauces establecidos en las diferentes vías de recurso que abren las leyes procesales (en casación, arts. 849 a 852).»

Como bien comenta el TS, las partes acusadoras intentan una sentencia favorable a sus intereses, en ocasiones, acudiendo al recurso de casación alegando que se ha infringido el derecho a la presunción de inocencia. Pero como es lógico, eso sólo lo puede alegar el acusado. Aquí sería de aplicación el principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Así las cosas, una estimación indirecta (o prueba indirecta o indiciaria) exige más motivación que una directa, pero una vez conseguida, está en plano de igualdad con respecto a la directa para “romper” la presunción de inocencia.^{290 291}

Por otra parte, la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) considera que las pruebas obtenidas legítimamente para su conexión con otros delitos investigados son válidas:

«Se trata, en suma, de aquellos descubrimientos casuales que pueden aportar luz para el esclarecimiento de los hechos, de carácter novedoso (puesto que permanecían ocultos), y que han de ser investigados, con tal que la autoridad judicial pondere su importancia, salvaguarde el principio de especialidad, y justifique su necesidad y proporcionalidad.»

En palabras de la STS 616/2012, de 10 de julio (RJ 2012, 9437), por la denominada doctrina del hallazgo casual se legitiman aquellas evidencias probatorias que inesperadamente aparecen en el curso de una intervención telefónica, eventualmente en un registro domiciliario, de forma totalmente imprevista, aunque la doctrina de esta Sala Casacional, ha exigido que, para continuar con la investigación de esos elementos nuevos y sorprendidos, se han de ampliar las escuchas, con fundamento en el principio de especialidad, a través del dictado de una nueva resolución judicial que legitime tal aparición, y reconduzca la investigación, con los razonamientos que sean precisos, para continuar legalmente con la misma.»

En definitiva, para obtener pruebas, muchas veces es necesario limitar derechos individuales protegidos constitucionalmente. Pero para que juez o tribunal no caigan en arbitrariedad deben motivar muy bien la adopción de estas medidas.

²⁹⁰Respecto a un derecho fundamental como la inviolabilidad del domicilio, la STS 832/2013, de 24 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2013/7718) manifiesta que el auto que autoriza la entrada debe estar suficientemente motivado:

«Por ello cuando la entrada en el domicilio se basa en una resolución judicial, ésta tendrá que estar suficientemente motivada, tanto sobre los hechos como en derecho, teniendo en cuenta que se trata de la restricción de un derecho fundamental.»

Matizamos que no es necesaria autorización judicial para la entrada en los demás inmuebles que no sean la vivienda del presunto sujeto activo del delito.

²⁹¹Sobre si la intervención de las comunicaciones telefónicas limita un derecho fundamental, la STS 717/2016, de 27 de septiembre (RJ 2016/4721) aprecia que si está suficientemente motivado, está justificada tal medida:

«(...) aunque la comisión de un delito de este tipo se acredita, fundamentalmente mediante prueba documental, en el caso era necesario intentar obtener pruebas acerca de la connivencia entre los distintos intervinientes, lo que justifica añadidamente la intervención telefónica.»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Asimismo, es destacable que una prueba indirecta como puede ser una estimación indirecta, tendrá el mismo valor que una prueba directa siempre y cuando se motive adecuadamente, es decir, se les exige a estas pruebas un plus de motivación.

7. La prueba en el proceso penal

La prueba de la culpabilidad del acusado incumbe, como no podía ser de otra manera a la acusación, siendo objeto de pruebas los hechos y no el derecho.

A diferencia del Derecho Tributario, donde el valor probatorio de documentos públicos como las actas dictadas en el seno de un procedimiento inspector, o las diligencias administrativas que tienen una presunción de veracidad, éstas presunciones no se extienden al proceso penal. A lo sumo, podrían ayudar a fundamentar la denuncia o constituir una prueba a valorar por el órgano judicial en la vista oral (STC 76/1990; STS 3-1-04)

En este sentido la STC 76/1990, de 26 de abril (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990, ECLI:ES:TC:1990:76) apunta lo siguiente:

«La declaración de que los hechos que constan en las actas de inspección poseen una presunción iuris tantum de certeza no resulta compatible con la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2) y de nuevo coloca al contribuyente en una inconstitucional situación de indefensión (art. 24. 1), por la práctica imposibilidad de probar en contrario hechos negativos.»

Así las cosas, la práctica y valoración de la prueba en Derecho Tributario no tiene nada que ver con la que se da en el proceso penal. En primer lugar la carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria (y Ministerio Fiscal²⁹² en su caso), y los documentos públicos como las actas que poseen presunción de legalidad en el ámbito tributario, no serán más que indicios que no poseerán dicha presunción en el proceso penal. Todo ello se debe a que en el proceso penal rige la presunción de inocencia, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable consagrados en el artículo 24 de la CE, que hace que la carga de la prueba se desplace a la acusación (Administración tributaria y Ministerio Fiscal). La acusación deberá

²⁹² Puede darse el caso de que una de las partes acusadoras, como el Ministerio Fiscal, “de por buenas” las pruebas practicadas por la otra parte, Administración Tributaria. Sobre esto se expresa con contundencia la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721):

«La asunción como probados de los hechos consignados por alguna de las acusaciones, aunque no sea una técnica recomendable, no supone una infracción de los derechos del acusado. El Tribunal puede entender que tras la valoración de la prueba, los hechos que han quedado probados son, precisamente, los que las acusaciones imputaban al acusado o acusados, y por lo tanto puede declarar probados aquellos consignándolos expresamente en el apartado destinado en la sentencia (JUR 2016, 12360) al relato fáctico. Esta forma de proceder, pues, no supone infracción legal alguna.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

aportar la prueba de cargo para encontrar la verdad material, por lo que las presunciones en materia tributaria o cálculos como estimaciones indirectas sólo serán indicios que podrán probar o no la existencia del delito fiscal.

Eso sí, la Administración tributaria posee una amplias facultades de investigación en un proceso penal. La disposición adicional decimonovena de la LGT, sobre las competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública preceptúa que en los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

Para ello, la Administración tributaria gozará de las siguientes facultades:

- Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y entes sin personalidad jurídica estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.
- Las autoridades, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.
- Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar medidas cautelares²⁹³. De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Estamos de acuerdo con la opinión de Ruiz García²⁹⁴ que indica que *«La diferente posición jurídica del particular en ambos procedimientos debe ser, sin embargo, oportunamente matizada. En primer lugar, el órgano instructor del proceso penal dispone de potestades y facultades que permiten una injerencia en la esfera personal y patrimonial del particular muy superior a la que resulta de las facultades reconocidas a la inspección tributaria; a ello deben añadirse las cargas e inconvenientes de diversa naturaleza que derivan para el particular del sometimiento a un proceso penal.»*

Así, la jurisdicción penal deberá ceñirse al sistema probatorio de la LECrim y supletoriamente de la LEC, no siendo de aplicación, en principio, las normas tributarias.

Sin embargo, para Bajo Fernández²⁹⁵, la LGT *«aporta criterios para la determinación de la prueba indiciaria que sólo serían válidos en el Derecho sancionador, si se interpretan como probatio hominis o prueba de indicios a valorar libremente por el juzgador, nunca como probatio legis, o prueba legal que invirtiera la carga de la prueba. En Derecho sancionador no existe carga de la prueba ni, en consecuencia, inversión de la misma. Toda la prueba incumbe en última instancia a la acusación o al propio organismo instructor, pero nunca pesa legalmente sobre el propio acusado o administrado salvo lesión del principio de presunción de inocencia.»*

Queda claro como manifiesta Bajo Fernández que, aunque el derecho procesal a aplicar sea, como es lógico, la LECrim y supletoriamente la LEC, para cuestiones como la prueba indiciaria por estimación indirecta, habrá que acudir a la LGT.²⁹⁶

²⁹³ Pero como aclara el 614 bis de la LECrim *«Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo penal decidirá acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria.»*

²⁹⁴ Ruiz García J.R.: *«La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.»* Revista española de Derecho Financiero núm. 151/2011 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2011.

²⁹⁵ Bajo Fernández, M.: *«Eficacia del error de derecho.»* Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), Vol. 2, 2010 (Tomo II), ISBN 978-84-9903-482-9, págs. 863-873.

²⁹⁶ La STS 832/2013, de 24 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2013/7718) vincula la presunción de inocencia con el principio "in dubio pro reo", en el sentido de que si existe una duda razonable, esta "jugará a favor" de la absolución del acusado.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, existe una gran controversia en la actuación de los Inspectores de Hacienda²⁹⁷ en el proceso penal y su valoración. Se discute si actúan como testigos, como peritos o incluso como testigo y perito de forma concurrente. Cabe recordar que un perito aporta sus conocimientos técnicos al proceso penal, mientras que un testigo aporta su testimonio sobre cómo han discernido en los hechos acaecidos.

La mayoría de sentencias del TS conceden la naturaleza de prueba pericial al informe y ratificación de los Inspectores de Hacienda (véanse las sentencias del TS de fechas 29-7-02, 11-3-04 y 15-7-04). Merece la atención resaltar la Sentencia de la Audiencia Nacional 28/2007 de 19 abril (Sala de lo Penal, ARP 2007/257):

*«...el perito como medio de prueba en el orden penal presupone que ha de ser ajeno a la aportación del hecho denunciado, ya que la condición de perito y de denunciante no puede concurrir en la misma persona, como tampoco en los propuestos por el Ministerio Fiscal, es decir, **los funcionarios de la Inspección que intervinieron como actuarios en el expediente administrativo no merecen la consideración de peritos (...)** tales funcionarios quedan insertos en la línea de acusación del Ministerio Público con evidente interés de que la misma prospere, por lo que asumen la doble posición procesal de denunciante y perito y en aras de la imparcialidad con que **debe intervenir el que es ajeno al procesal penal, tendente a descubrir la verdad real, es incongruente que los indicados funcionarios de la AEAT por integrar un órgano de auxilio al acusador público tengan la condición de perito ya que su imparcialidad objetiva queda totalmente contaminada.**»*

A la vista de lo anterior, un actuario que actúe como perito, podrá ser recusado, pero no cuando el Juzgado Instructor acuerde que un Inspector de Hacienda, distinto del actuario, evacue un informe pericial sobre la controversia. La STS 611/2009, de 29 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2009/4202) y la STS 2069/2002, de 5 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2003/543) que a continuación se reproduce, indican que no por el mero hecho de ser un funcionario de la Administración tributaria puede este ser recusado, debido a que precisamente la condición de funcionario es una garantía de imparcialidad:²⁹⁸

²⁹⁷ Hay que tener en cuenta que el artículo 60.3 del RGAT dispone «Los funcionarios y el personal al servicio de la Administración tributaria **no estarán obligados a declarar como testigos en los procedimientos civiles ni en los penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que estén obligados a guardar.**»

²⁹⁸ En este mismo sentido, la STS 192/2006 de 1 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2006/1042):

«Por otra parte, en relación al valor de los informes emitidos por los Inspectores de la Agencia Tributaria, en causas en las que la referida Agencia ostenta la Acusación, estima que la vinculación laboral de estos Inspectores, que tienen la condición de funcionarios públicos, con el Estado, titular del ius puniendi, no genera ni interés personal que les inhabilite, por lo que ni constituye causa de recusación ni determina pérdidas de imparcialidad, (...). Según esta última sentencia «la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito Fiscal, no vulnera los derechos





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«En cuanto a la imparcialidad de los peritos, (...) hemos ha señalado «que la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente a que como funcionario público debe servir con objetividad los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público. **La vinculación laboral de los funcionarios públicos con el Estado que ejercita el “ius puniendi” o con un sector concreto de la Administración pública que gestiona los intereses generales afectados por la acción delictiva concreta que se enjuicie (sea la protección de la naturaleza en un delito ambiental, la sanitaria en un delito contra la salud pública o la fiscal en un delito contra la Hacienda Pública) no genera, en absoluto, interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal (...).**»

En síntesis, el Inspector de Hacienda que haya descubierto un posible delito contra la Hacienda Pública no podrá intervenir como perito, pero si otro inspector que no haya intervenido en el descubrimiento de lo ocultado por el presunto sujeto activo del delito. Y, la parte acusada podrá rebatir el informe del perito de la Administración tributaria con verbigracia: profesores de Universidad, despachos de abogados especializados, asesores fiscales etc.

Sobre la prueba, la LECrim señala en su título V denominado “de la comprobación del delito y averiguación del delincuente”, los siguientes medios de prueba: la inspección ocular, el cuerpo del delito, la identidad del delincuente y sus circunstancias personales, las declaraciones de los procesados, las declaraciones de los testigos, el careo de los testigos y procesados, y el **informe pericial**²⁹⁹. Pero su artículo 7 indica que «el Tribunal de lo criminal se atemperará, respectivamente, a las reglas del Derecho civil o administrativo, en las cuestiones prejudiciales que, con arreglo a los arts. anteriores, deba resolver», entendiéndose a nuestro juicio por derecho administrativo, el derecho tributario.

fundamentales del acusado, atendiendo, precisamente a que el funcionario público debe servir con objetividad a los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho a la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Fiscal» Sobre esta concreta cuestión no ha existido debate, sino aquietamiento en el recurso formalizado.»

²⁹⁹ Los artículos 723 a 725 de la LECrim regulan el informe pericial como prueba en el proceso penal. En este sentido, Del Moral García opina que «en la regulación de la prueba pueden encontrarse un buen número de normas en la LEC 2000 con cierta operatividad en el proceso penal. aunque es preciso aquí extremar las cautelas: no todo lo que no esté expresamente regulado en la LECrim aplicable supletoriamente, sino sólo aquellas previsiones que sean compatibles con el sistema de enjuiciamiento penal.» Del Moral García, A: «Incidencia de la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil en el Proceso Penal.» Estudios. Jueces para la democracia, ISSN 1133-0627, N° 40, 2001, págs. 37-47.

Siendo cierto lo que dice el precitado autor el artículo 299 de la LEC admite igualmente el dictamen de peritos como prueba.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por su parte, el artículo 299 de la LEC (supletoria en lo que no contradiga a la LECrim), dispone la siguiente prelación en las pruebas:

- 1.º Interrogatorio de las partes.
- 2.º Documentos públicos.
- 3.º Documentos privados.³⁰⁰
- 4.º Dictamen de peritos.³⁰¹**
- 5.º Reconocimiento judicial.
- 6.º Interrogatorio de testigos.

Dicho lo anterior, y aunque no sean documentos, los informes periciales de funcionarios de la Administración tributaria pueden destruir la presunción de inocencia. Así lo manifestó la STS 31/2012, de 19 de enero (Sala de lo Penal, RJ 2012/2057):

³⁰⁰ Respecto a los documentos probatorios, la STS 832/2013, de 24 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2013/7718) indica cuales no tienen carácter probatorio:

«No son documentos, aunque se hallan documentados en la causa bajo la fe pública judicial las pruebas de otra naturaleza, como las declaraciones del acusado ni de los testigos, ya que no son documentos ni las declaraciones del acusado ni las de los testigos ya que no garantizan ni la certeza, ni la veracidad de lo dicho por el manifestante, siendo simplemente pruebas personales documentadas en las actuaciones bajo la fe del Secretario Judicial y sometidas como el resto de las probanzas a la libre valoración del Juzgador de instancia, (...) El contenido de lo declarado por los testigos, peritos y acusados, así como la credibilidad de sus manifestaciones por estas razones son completamente ajenas, como cuestiones de hecho, al recurso de casación (...) Y tampoco tiene el carácter de documento y por tanto, carece de virtualidad impugnativa, el soporte auditivo o audiovisual en que se ha grabado el juicio(...)»

Por último esta Sala tampoco admite que pueda basarse un motivo en error de hecho cuando se indica que el documento en el que consta es el atestado policial (STS. 796/2000 de 8.5 (RJ 2000, 4957)), y tampoco tienen el carácter de documento las diligencias policiales en las que se contienen las manifestaciones de los agentes o de quienes declaran ante ellos (STS 1070/2006 de 8.11 (RJ 2006, 9417)).»

Resulta evidente que aunque se constaten en un documento, las declaraciones de los acusados y los testigos son medios de prueba según la LECrim y la LEC, pero no pruebas documentales

³⁰¹ Sobre los informes periciales, la STS 872/2002, de 16 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2002/6386) manifiesta lo siguiente:

«(...) los informes periciales no son documentos «estricto sensu», sino pericia documentada; tienen carácter personal, que no es equiparable a la documental (...)

El informe pericial tendría que evidenciar, en todo caso, el error de algún dato o elemento fáctico por su propio y literosuficiente poder demostrativo directo, sin necesidad de la adición de ninguna otra prueba ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones y, a su vez, que ese dato no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba.»

Como comentario a la anterior sentencia, para el TS el informe pericial del inspector de hacienda no se puede equiparar a una prueba documental, sino que es un dictamen de perito.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«No se debe olvidar, como se señala por la Sentencia del Tribunal Constitucional 147/2009, de 15 de junio (RTC 2009, 147), que no pueda prosperar la queja relativa a la falta de **virtualidad probatoria de los informes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, por tanto, su validez como prueba de cargo suficiente para enervar la presunción de inocencia**. No se puede negar que los Informes elaborados por los funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y a las declaraciones de éstos en el acto del juicio, tienen el carácter de prueba legítimamente obtenida y practicada, y que debe ser valorada.»³⁰²

Sobre los requisitos que deben **incumplir** los documentos probatorios para acudir a **sede casacional**, se pronuncia la STS 192/2006, de 1 de febrero (Sala de lo Penal, RJ 2006/1042) y son los siguientes:

1. Que se hayan incluido en el relato histórico hechos no acontecidos o inexactos.
2. Que la acreditación de tal inexactitud tiene que estar evidenciada en documentos en el preciso sentido que tal término tiene en sede casacional.
3. Que el documento por sí mismo sea demostrativo del error que se denuncia cometido por el Tribunal sentenciador al valorar las pruebas, error que debe aparecer de forma clara y patente.
4. Que el supuesto error patentizado por el documento, no esté a su vez, desvirtuado por otras pruebas de igual consistencia y fiabilidad.
5. Que sean incorporados con posterioridad a la sentencia del tribunal a *quo*.
6. Que error denunciado ha de ser trascendente y con valor causal en relación al resultado o fallo del tema objeto de controversia.

³⁰² Ahora bien, la STS 116/2017 de 23 de febrero de 2017 (RJ 2017/1908), señala que no tiene validez toda prueba aportada en un proceso penal:

«Que la prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental ha de ser excluida de la apreciación probatoria forma parte de las garantías del sistema constitucional. Más allá de su proclamación expresa en un enunciado normativo, su vigencia es nota definitoria del derecho a un proceso con todas las garantías. La exclusión de prueba ilícita del material valorable por el órgano decisorio forma parte del patrimonio jurídico de los sistemas democráticos.

(...) En definitiva, el principio de no indagación no puede interpretarse más allá de sus justos términos. Su invocación debería operar en el marco exclusivamente formal que afecta a la práctica de los actos de investigación en uno u otro espacio jurisdiccional. De tal forma que la flexibilidad admisible en los principios del procedimiento -adecuados por su propia naturaleza a cada sistema procesal- no se extienda a la obligada indagación de la vigencia de los principios estructurales del proceso, sin cuya realidad y constatación la tarea jurisdiccional se aparta de sus principios legitimadores. »





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, cualquier documento que cumpla alguno de estos requisitos, no podrá ser aportado en sede casacional ante el TS.³⁰³

Por otro lado, la prueba tiene como límite el principio acusatorio. Sobre esto la STS 892/2016, de 25 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/5569) manifiesta que:

«Topamos sobre todo con un problema de principio acusatorio: una acusación basada en el IRPF no puede sustituirse por una condena fundada en otro concepto tributario. Aunque no pueda hablarse de prescripción (interrumpida por el seguimiento de acciones penales por esos idénticos hechos: ocultación de capacidad económica e ingresos a la Hacienda para eludir el pago de tributos), existiría falta de congruencia entre acusación y condena y vulneración del derecho a ser informado de la acusación del art. 24 CE (RCL 1978, 2836) . Ello no obsta a que por la Administración Tributaria puedan realizarse las comprobaciones oportunas, sin que esto suponga condicionar la interpretación de las normas que rigen los expedientes administrativos (vid art. 68.9 LGT (RCL 2003, 2945) según su vigente redacción).»

En síntesis, al igual que en Derecho Tributario (vid. artículo 144 de la LGT) las actas de la inspección tributaria tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Asimismo, los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho. Es decir, referente a las actas, se establece una presunción *iuris tantum* pero muy débil, puesto que solo puede destruirse su veracidad si existe un error de hecho.

Sin embargo, la prueba por antonomasia en el proceso penal no es un documento público, sino un dictamen pericial que realizara un inspector de la Hacienda Pública defraudada y que no haya intervenido en el proceso so pretexto de ser recusado.³⁰⁴

³⁰³ Sobre el principio acusatorio y su relación con el derecho a ser informada la acusación, la STS 1298/2000, de 17 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2000/6219) afirma que:

«(...) la vigencia y efectividad del principio acusatorio, del que forma parte inescindible el derecho a ser informado de la acusación, es una de las garantías sustanciales del proceso penal y, en su virtud «nadie puede ser condenado si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse de manera contradictoria» – STC 277/1994 (RTC 1994, 277) – pues «el derecho a ser informado de la acusación es indispensable para poder ejercer el derecho de defensa en el proceso penal». La efectividad del principio acusatorio exige –se dice en la STC 134/1986– «que el hecho objeto de la acusación y el que es la base de la condena permanezcan inalterables, esto es, que exista identidad del hecho punible, de forma que el hecho debatido en juicio, señalado por la acusación y declarado probado, constituya el supuesto fáctico de la calificación de la Sentencia.»

³⁰⁴ Referente al error en al apreciar la prueba la STS 499/2016, de 9 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2016\2164):

«En cuanto al error en la apreciación de la prueba, los requisitos que ha exigido la reiterada jurisprudencia de esta Sala para que este motivo de casación pueda prosperar son los siguientes: 1) ha de fundarse, en una verdadera prueba



8. Estimación indirecta como prueba de los hechos y artículo 24.2 de la CE.

Conforme al artículo 53 de la LGT el método de estimación indirecta³⁰⁵ se aplicará cuando la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- Desaparición o destrucción, aún por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.³⁰⁶

La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

La presunción de veracidad que tienen las actas, supone invertir la carga de la prueba hacia el obligado tributario que es quien deberá justificar que los cálculos de la inspección tributaria no son correctos. Ahora

documental, y no de otra clase, como las pruebas personales aunque estén documentadas en la causa; 2) ha de evidenciar el error de algún dato o elemento fáctico o material de la Sentencia de instancia, por su propio poder demostrativo directo, es decir, sin precisar de la adición de ninguna otra prueba ni tener que recurrir a conjeturas o complejas argumentaciones; 3) que el dato que el documento acredite no se encuentre en contradicción con otros elementos de prueba, pues en esos casos no se trata de un problema de error sino de valoración, la cual corresponde al Tribunal; y 4) que el dato contradictorio así acreditado documentalmente sea importante en cuanto tenga virtualidad para modificar alguno de los pronunciamientos del fallo, pues si afecta a elementos fácticos carentes de tal virtualidad el motivo no puede prosperar ya que, como reiteradamente tiene dicho esta Sala, el recurso se da contra el fallo y no contra los argumentos de hecho o de derecho que no tienen aptitud para modificarlo.»

³⁰⁵Se trata de casos donde la Administración tributaria correspondiente no dispone de datos que permitan calcular la base imponible de forma directa ni objetiva, por lo que acudirá a algunos de los métodos de valoración siguientes:

- Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- 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.
- 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.

³⁰⁶Por otra parte, respecto a la aplicación de este método, el precepto 158 de la LGT indica que cuando la inspección tributaria utilice la estimación indirecta, a las actas acompañara un informe que verse sobre los siguiente extremos:

- Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

bien, si acudimos al artículo 24 de la CE indica que todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y el derecho a la presunción de inocencia.

Por tanto, la presunción de veracidad de las actas tributarias en las que consten los cálculos realizados por el método de estimación indirecta no invierte la carga de la prueba en un proceso penal por el principio de presunción de inocencia. Es decir, se pasará de la presunción de veracidad de las actas tributarias en el derecho tributario (incluido el sancionador) a ser "pruebas indiciarias" aportadas por la parte acusadora en un delito contra la Hacienda Pública.

En síntesis, la estimación indirecta no es considerada por la jurisprudencia como una prueba sino como un indicio que puede llegar a probar un hecho (o no). Sobre esta cuestión hay numerosa jurisprudencia. La STS 2476/2001, de 26 de diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2002/2033) indica lo siguiente:

*«En primer lugar, el régimen de estimación indirecta de la base imponible no siempre y no sólo comporta la utilización de los métodos indiciarios a que se refiere el art. 65 del Reglamento General de Inspección de los Tributos –que consisten efectivamente en la aplicación de módulos o signos de carácter estadístico– sino en la **aproximación a la realidad concreta del caso** mediante las actuaciones previstas en el art. 64.3 del mismo Reglamento, **que pueden proporcionar una probabilidad, en el conocimiento de las cifras investigadas, rayan en la certeza**. En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que el carácter meramente indiciario del régimen de estimación indirecta de la base imponible no excluye en principio que pueda ser desvirtuada, mediante su utilización, la presunción de inocencia toda vez que la misma puede decaer, en el ámbito procesal penal, también en virtud de pruebas indiciarias. En tercer lugar, no puede dejar de ser ponderada la prudencia con que ha procedido, en el caso sometido a enjuiciamiento, la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado que, ante una primera estimación global de la deuda tributaria (...)*³⁰⁷

³⁰⁷La más reciente STS 88/2017 de 15 de febrero (RJ 2017/584) se manifiesta en los siguientes términos sobre destrucción de la presunción de inocencia mediante una estimación indirecta (prueba indiciaria):

«La utilización de este método en el orden penal de la jurisdicción ha sido declarada de forma reiterada por esta Sala (STS 2115/2003 de 3 de enero de 2003 (RJ 2003,782)), si bien es preciso informarlo de las exigencias derivadas del proceso penal, entre ellas las resultantes de la prueba indiciaria. A esta jurisprudencia se refiere el tribunal de instancia en el fundamento sexto de la sentencia.

Pues bien, en orden a las objeciones que plantea el recurrente es preciso desvanecer un error que expresa. Afirma que no obstaculizó la indagación tributaria, sino que no disponía de la documentación que había sido intervenida en otro proceso, es por ello que no podía utilizarse el método de estimación directa, pues él no era culpable de no disponer de la documentación y, en todo caso, no pudo contradecir la acción inspectora.

La objeción carece de relevancia penal. La documentación, efectivamente intervenida, estuvo a disposición del recurrente y su representación procesal durante la tramitación de la causa, cinco años, y sobre ella el recurrente, y sus medios de defensa pudieron articular la alternativa tributaria que tuvieran por conveniente, sin perjuicio de recordar que el titular del negocio generador de los ingresos que dan soporte a la obligación tributaria era el recurrente el cual, como titular del negocio, pudo articular una defensa de sus intereses tributarios y penales en esta causa y ante la





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, el TS considera acertada y más que justificada la utilización del método de estimación indirecta como indicio para probar la situación fiscal del obligado tributario, cuando no se disponen de otros datos. Llega incluso a manifestar que la estimación indirecta es una aproximación a la realidad concreta en el caso a dilucidar, y que no puede “decaer” con otras pruebas indiciarias por más que se invoque la presunción de inocencia. Si no se aceptase este método de cálculo, bastaría con que el sujeto activo del delito destruyese la contabilidad a su antojo para no poder ser procesado.

En otras palabras, resulta de relevancia, que aunque no operen las presunciones tributarias, si es admisible la prueba de indicios, sin la cual impediría a la Administración tributaria el poder demostrar cualquier delito contra la Hacienda Pública.

La STS 797/1999, de 20 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 1999/3555), añade que la presunción de inocencia tiene dos planos, uno fáctico y otro normativo:

«La presunción de inocencia, señaló el Tribunal Constitucional en su Sentencia 31/1981, de 28 de julio (RTC 1981\31), «ha dejado de ser un principio general del derecho que ha informado la actividad judicial (“in dubio pro reo”) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos».

A partir de la anterior consideración, la jurisprudencia ha destacado su naturaleza de derecho reaccional, no necesitado de un comportamiento activo de su titular, que se extiende sobre dos niveles:

a) fáctico, comprensivo tanto de la acreditación de hechos descritos en un tipo penal como de la culpabilidad del acusado, entendida ésta como sinónimo de intervención o participación en el hecho de una persona.

administración tributaria. La documentación, aunque intervenida, podía ser empleada para su defensa ante la Administración tributaria y, ante, el enjuiciamiento.»

Como comentario a la anterior sentencia, sujeto pasivo alegó que no tenía la documentación, cuestión por la cual la Inspección tributaria realizó una estimación indirecta. Sin embargo, aun estando en poder de la Administración en otro procedimiento tributario, puede obtener copias y defenderse tal y como indica el TS





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

b) Normativo, que abarca tanto a la regularización en la obtención y producción de la prueba como a la comprobación de la estructura racional de la convicción del juzgador, lo que se realizará a través de la necesaria motivación que toda sentencia debe tener.»³⁰⁸³⁰⁹

En otras palabras, la presunción de inocencia hay que tenerla en cuenta tanto en los antecedentes de hecho, como en la motivación de los fundamentos del derecho que sirven de base al fallo judicial. Y añade con acierto que la presunción de inocencia no solo opera en el ámbito judicial, sino que una sanción administrativa inmotivada va en contra de la misma.

Asimismo, sobre la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en la práctica de la prueba, la citada STS, 586/2014, de 23 de julio (Sala de lo Penal, RJ 2014/3642) expresa lo siguiente:

«El rechazo irregular de la prueba por el Órgano Jurisdiccional no determina necesariamente la vulneración del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y así, tal y como ha declarado la jurisprudencia constitucional, la relación de instrumentalidad existente entre el derecho a la prueba y la prohibición de indefensión hace que la constatación de una irregularidad procesal en materia probatoria no sea por sí sola suficiente para que la pretensión de amparo adquiera relevancia constitucional, pues para que así sea el defecto procesal ha de tener una inducción material concreta, por lo que si ésta no se ha producido, tampoco cabe apreciar la existencia de indefensión desde la perspectiva constitucional».

(...) Desde la perspectiva de la mera legalidad también indicábamos en aquella STS nº 1058/2012 (RJ 2013, 1644) que, **la censura casacional de la decisión que excluye la práctica de una prueba pasa por la aplicación de los siguientes criterios:**

³⁰⁸En este mismo sentido, la STS 2069/2002, de 5 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2003/546) indica:

«El derecho a la presunción de inocencia, consagrado en nuestro derecho con rango fundamental en el artículo 24 de la Constitución, implica que toda persona acusada de un delito debe ser considerada inocente hasta que se demuestre su culpabilidad con arreglo a la Ley (artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (LEG 1948, 1) ; artículo 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (RCL 1979, 2421; ApNDL 3627) , y artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos [RCL 1977, 893; ApNDL 3630]).»

³⁰⁹Sobre la presunción de inocencia, la STS 892/2016, de 25 de noviembre (RJ 2016/5569) indica a mayor abundamiento: **« El principio in dubio no alcanza sólo a los elementos factuales conformadores del tipo penal, sino también a aquellos otros, extrapenales en principio, pero que en concreto tienen trascendencia penal. Cuando el TC razona en la forma que recuerda el recurrente es porque se ha llegado a una certeza a base de prueba indiciaria o indirecta que no es desvirtuada por el acusado (doctrina Murray) o porque respeta la posición del Tribunal que no otorgó crédito alguno a las alegaciones exculpatorias del acusado en el supuesto concreto; pero no porque entienda que la duda del Tribunal pueda ser resuelta en el sentido más perjudicial para el acusado, lo que es una herejía en derecho penal.»**

En otras palabras, si el acusado no desvirtúa la prueba de la parte acusadora, no se vulnera la presunción de inocencia.

Página 254

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- a) **Un requisito formal:** la oportuna propuesta en tiempo y en la forma legalmente impuesta.
- b) **El requisito de pertinencia:** Conforme al mismo el medio propuesto ha de poseer una relación con el objeto del proceso, o más exactamente con el tema de prueba.(...)
- c) **Además su práctica debe ser necesaria:** Con ello se exige que entre el medio y lo que se trata de demostrar exista una relación instrumental.(...)
- d) **Además la práctica del medio, incluso después de su admisión, ha de resultar posible.** Lo que exige ponderar las circunstancias del caso concreto.(...)
- e) **Además se requiere que el resultado eventual del medio resulte de indudable relevancia.** (...)
- f) **Como carga de orden procesal, se viene exigiendo la exteriorización, al tiempo de la exclusión del medio, de la oportuna protesta.** Siquiera esta exigencia deba ser objeto de cierta relativización cuando se estima vulnerado el derecho en su contenido constitucional.
- g) (...) también **requeríamos para estimar este motivo que los órganos judiciales hayan rechazado inmotivadamente su práctica, con una explicación incongruente, arbitraria o irrazonable, de una manera tardía.**
- h) Y, añadíamos en esa misma sentencia como requisito, que, **habiendo admitido la prueba, finalmente no hubiera podido practicarse ésta por causas imputables al propio órgano judicial»** ^{310 311}

³¹⁰La STS 499/2016 de 9 de junio (Sala de lo Penal, RJ 2016/2164) afirma que para destruir la presunción de inocencia tiene que practicarse la prueba con garantías constitucionales:

«El derecho a la presunción de inocencia reconocido en el artículo 24 CE (RCL 1978, 2836) implica que toda persona acusada de un delito o falta debe ser considerada inocente hasta que se demuestre su culpabilidad con arreglo a la Ley, y, por lo tanto, después de un proceso justo, (artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (LEG 1948, 1); artículo 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (RCL 1979, 2421) , y artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (RCL 1977, 893)), lo cual supone que se haya desarrollado una actividad probatoria de cargo con arreglo a las previsiones constitucionales y legales, y por lo tanto válida

(...) En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Si es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada "fuera de toda duda razonable".»

³¹¹En este mismo sentido y a mayor abundamiento, la STS 970/2016, de 21 de diciembre (RJ 2016/6497) se pronuncia respecto a la práctica de la prueba y la posible violación de la presunción de inocencia ex artículo 24.2 de la CE:

«Cuando se alega infracción de este derecho a la presunción de inocencia, la función de esta Sala no puede consistir en realizar una nueva valoración de las pruebas practicadas a presencia del Juzgador de instancia, porque a este sólo corresponde esa función valorativa, pero sí puede este Tribunal verificar que, efectivamente, el Tribunal a quo contó con suficiente prueba de signo acusatorio. Una verificación que alcanza a que la prueba de cargo se haya obtenido sin violar derechos o libertades fundamentales, así como que su práctica responda al procedimiento y supuestos para los que fue legalmente prevista, comprobando también que en la preceptiva motivación de la sentencia se ha expresado por el Juzgador el proceso fundamental de su raciocinio y que ese razonamiento de la convicción obedece a los criterios lógicos y razonables que permiten corroborar las tesis acusatorias sobre la comisión del hecho y la participación en él del acusado, sustentando de este modo el fallo de condena.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sobre la vulneración del artículo 24.2 de la CE, continúa dicha Sentencia expresando lo siguiente:

«En el desarrollo del motivo se constata nuevamente la falta de correspondencia con la vía impugnatoria elegida, pues no es una infracción de ley lo que denuncia sino una vulneración del derecho a la presunción de inocencia en lo referente a la determinación de la cuota defraudada.

(...) Con respecto a las anualidades anteriores, la de 2007 y 2008, es preciso acudir, al no constar de datos suficientes, a la estimación indirecta, disponiendo de datos sobre ingresos, que son los declarados en esas dos anualidades y llevando proporcionalmente los gastos deducibles del año 2009 a los de los años 2007 y 2008, lo que es considerado en la sentencia razonable y ningún elemento nos lleva a discutir esa afirmación. El recurrente sólo pretende su sustitución por el de las declaraciones tributarias de las sociedades que no reflejan una cantidad mercantil.»

Es decir, no por el mero hecho de alegar que la estimación indirecta va en contra del artículo 24.2 de la CE causando indefensión, se declara esta de forma automática. El contribuyente tiene que demostrar que ha habido verdadera indefensión, dado que si así no fuera, cualquier contribuyente destruiría la contabilidad, facturas y demás documentación, para que la Inspección Tributaria le hiciese una estimación indirecta, y luego bastaría con alegar indefensión como automatismo sin que la hubiese habido.³¹²

9. LECrim. Órgano judicial competente para resolver

³¹²En cuanto a la falta de prueba directa o prueba de indicios, la STS 832/2013, de 24 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2013/7718), indica que para que no causen indefensión deben cumplir los siguientes requisitos:

«Por otro lado a falta de prueba directa,(...) también la prueba indiciaria puede sustentar un pronunciamiento de condena sin menoscabo del derecho a la presunción de inocencia, siempre que:

- 1) El hecho o los hechos bases (o indicios) han de estar plenamente probados.*
- 2) Los hechos constitutivos del delito o la participación del acusado en el mismo, deben deducirse precisamente de estos hechos bases completamente probados.*
- 3) Para que se pueda comprobar la razonabilidad de la inferencia es preciso, en primer lugar, que el órgano judicial exteriorice los hechos que están acreditados, o indicios, y sobre todo que explique el razonamiento o engarce lógico entre los hechos base y los hechos consecuencia.*
- 4) Y, finalmente, que este razonamiento esté asentado en las reglas del criterio humano o en las reglas de la experiencia común o, en palabras de la Sentencia del Tribunal Constitucional 169/1989, de 16 de octubre (RTC 1989, 169) , (FJ. 2) "en una comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a criterios colectivos vigentes" (SSTC 220/1998 (RTC 1998, 220) , 124/2001 (RTC 2001, 124) , 300/2005 (RTC 2005, 300) , y 111/2008 (RTC 2008, 111)).»*

Como comentario a la precitada sentencia, ante la falta de prueba directa por, verbigracia, destrucción de los estados contables de una sociedad, la prueba indirecta sigue siendo válida sin menoscabar la presunción de inocencia si los hechos (tanto tributarios como de participación del sujeto activo del delito) están plenamente probados, motivados adecuadamente con un razonamiento que "esté asentado en las reglas del criterio humano o en las reglas de la experiencia común."





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Si acudimos a la LECrim, concretamente en su precepto 14.3³¹³, este indica que será competente para conocer el delito el **Juzgado de lo Penal**, con sede en la capital de cada provincia, de la circunscripción donde se cometió el mismo, **siempre que la duración de la pena privativa de no exceda de diez años**. Por tanto, tanto en el tipo básico donde la máxima pena privativa de libertad es de cinco años, como en un supuesto agravado donde su duración máxima no excederá de seis años, el Juez competente será el de lo Penal.³¹⁴

Por otra parte, el artículo 14.4 de la LECrim indica que la **Audiencia Provincial** será competente para el conocimiento y fallo de las causas en los demás delitos consumados en su circunscripción.³¹⁵

Estos preceptos significan para Choclán Montalvo³¹⁶ que *«el enjuiciamiento corresponderá a la Audiencia Provincial (o, en su caso, a la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional) cuando se formule acusación por delito fiscal agravado por razón de la cuantía (cuota defraudada superior a 600.000 euros) o por las demás circunstancias de agravación establecidas en el art. 305 bis CP.»*

En cuanto a los **Juzgados Centrales de lo Penal**, el artículo 89 bis de la LOPJ dispone que *«en la Villa de Madrid, con jurisdicción en toda España, habrá uno o varios Juzgados Centrales de lo Penal que conocerán, en los casos en que así lo establezcan las leyes procesales, de las causas por los delitos a que se refiere el artículo 65 y de los demás asuntos que señalen las leyes.»*

Y el artículo 65 de la precitada norma indica las competencias de la AN, entre las que incluye las "defraudaciones". Pero ¿Cuándo conoce un asunto la AN y cuándo un Juzgado Central de lo Penal? La

³¹³ Este precepto indica que: *«Para el conocimiento y fallo de las causas por delitos a los que la Ley señale pena privativa de libertad de duración no superior a cinco años o pena de multa cualquiera que sea su cuantía, o cualesquiera otras de distinta naturaleza, bien sean únicas, conjuntas o alternativas, siempre que la duración de éstas no exceda de diez años, así como por delitos leves, sean o no incidentales, imputables a los autores de estos delitos o a otras personas, cuando la comisión del delito leve o su prueba estuviesen relacionadas con aquéllos, el Juez de lo Penal de la circunscripción donde el delito fue cometido, o el Juez de lo Penal correspondiente a la circunscripción del Juzgado de Violencia sobre la Mujer en su caso, o el Juez Central de lo Penal en el ámbito que le es propio, sin perjuicio de la competencia del Juez de Instrucción de Guardia del lugar de comisión del delito para dictar sentencia de conformidad, del Juez de Violencia sobre la Mujer competente en su caso, en los términos establecidos en el artículo 801, así como de los Juzgados de Instrucción competentes para dictar sentencia en el proceso por aceptación de decreto.»*

³¹⁴ Por otra parte, de conformidad con el artículo 89 bis de la LOPJ, en cada provincia, y con sede en su capital, habrá uno o varios Juzgados de lo Penal.

³¹⁵ Asimismo, el citado cuerpo legal en su artículo 790.1, indica que *«la sentencia dictada por el Juez de lo Penal es apelable ante la Audiencia Provincial correspondiente, y la del Juez Central de lo penal, ante la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional.»*

³¹⁶ Choclán Montalvo, J.A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición Wolters Kluwer. 2016. ISBN: 9788490901649.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

respuesta es que el Juzgado Central de lo Penal conoce los mismos asuntos que la AN pero en primera instancia.

En este sentido, de conformidad con el artículo 65 de la LOPJ, la **Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional** conocerá:

«1.º Del enjuiciamiento, **salvo que corresponda en primera instancia a los Juzgados Centrales de lo Penal**, de las causas por los siguientes delitos:

c) **Defraudaciones** y maquinaciones para alterar el precio de las cosas que produzcan o puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional o perjuicio patrimonial en una generalidad de personas³¹⁷ **en el territorio de más de una Audiencia.**»

Como ya es sabido, el delito contra la Hacienda Pública es una defraudación, y si éste tiene repercusión en el territorio de más de una provincia, podría entrar a dilucidar el asunto la AN.

En este sentido, la STS 877/2007 de 2 de noviembre (Sala de lo Penal, Sección 1ª, RJ 2007/8135.) es la que con mayor claridad se expresa sobre cuando hay que acudir a la AN:

«Consecuentemente la concurrencia de los presupuestos competenciales de la Audiencia Nacional establecidos en el art. 65.1 c), tienen que aparecer suficientemente acreditados al menos a los efectos provisionales de la determinación inicial de la competencia, para que se altere el criterio establecido en la LECrim. que es a estos efectos norma preferente, lo que significa (...sería la jurisdicción común la que debe prevalecer (...). Pues bien para discernir la competencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional (y por ende de los Juzgados Centrales de Instrucción) esta Sala autos de 17.1.2005 (JUR 2005, 121468) y 17.12.2001 (RJ 2002, 822) , dejan sentados una serie de presupuestos de los que se debe partir en primer término, obvias razones de economía procesal, eficacia y operatividad de la investigación, así como

³¹⁷ El Auto del TS, de 17 enero 2005 (Sala de lo Penal, JUR 2005/121468) da una definición de "pluralidad de personas":
«El primer estado hermenéutico, el gramatical entiende que generalidad de personas no es equivalente, sin más, a pluralidad de personas Generalidad, del latín generalitas, generalitatis, supone equivalencia a universalidad, siendo utilizada por los escritores romanos como semejante o público. Según el diccionario de la Real Academia, en su primera acepción es igual a «mayoría», muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o todo sin determinación a «persona o casa particular». Fuera de la pura literalidad semántica, generalidad derivada de general, que se aplica por posición «especial» o «particular», es lo que es todo o todos o para todo o todos.
Esta Sala ha recogido al respecto en diferentes resoluciones como semejante a una importante pluralidad de sujetos pasivos (ver SS. 5.7.87, 11.4.88 [RJ 1988, 2761] , 27.7.90, 23.3.96 [RJ 1996, 1925] , 15.4.97 [RJ 1997, 2825]). Por generalidad de personas, dice el auto 25.3.2003 (JUR 2003, 88197) debe entenderse, en principio, una multitud o una cantidad indefinida de perjudicados.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

imperativos jurídicos que posibilitan la aplicación de la continuidad delictiva (art. 74 CP [RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777]), obligan a asignar la competencia a uno u otro órgano jurisdiccional, sin ruptura de la continencia de la causa.

En segundo lugar y habida cuenta que sólo será un Tribunal el llamado a conocer, se impone llevar a cabo una labor hermenéutica, que decante la decisión en uno y otro sentido. Para ello debemos partir de dos circunstancias:

a) El art. 65, 1 c) establece conceptos normativos y disyuntivos esto es, contempla tres hipótesis distintas, cada una de las cuales es apta, caso de acreditarse su concurrencia, para otorgar el conocimiento del asunto a la Audiencia Nacional.

b) Que como tales conceptos normativos que son, se hallan ligados a la integración o complementación judicial, en cuyo cometido los Tribunales deberán someterse a criterios interpretativos, que doten a estos presupuestos competenciales legalmente previsto del mayor rigor y precisión en su alcance y contenido, evitando cualquier resquicio de discrecionalidad a la hora de perfilarlos.

*(...) En el caso que analizamos debemos descartar que el hecho que se investiga -delitos contra la Hacienda Pública por adquisición de oro como inversión, actividad exenta del impuesto del IVA a través de una sociedad, y su transformación y comercialización a través de otra sociedad, sin declarar los correspondientes impuestos- afecte a múltiples perjudicados, habida cuenta del bien jurídico protegido mediante la incriminación de **los fraudes a la Hacienda Pública, el único perjudicado por la acción delictiva sería el Estado.***

Siendo así habría de examinarse si los hechos son de tal entidad que puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil o en la economía nacional, bien entendido que debemos partir de una interpretación restrictiva en cuanto supone una atracción excepcional de la competencia que rompe con las reglas generales, y en este punto rigen, como es sabido (ATS. 8.4.2005 [JUR 2005, 120959]).»

Como comentario a la precitada sentencia del TS, éste expresa que los criterios del artículo 65 de la LECrim deben interpretarse de forma restrictiva, citando como ejemplo que no afecta a la generalidad un delito fiscal por IVA, y que por tanto no debe entrar a conocer el asunto la AN.

Aunque como muestra de un caso juzgado por la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, la Sentencia núm. 22/2016 de 27 julio (ARP 2016/848)¹, dictaminó el “caso Afinsa”, donde se produjo un perjuicio patrimonial a una pluralidad de personas y cuyos autores materiales del delito fueron acusados de delito





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

contra la Hacienda Pública. Es decir, el proceso lo conoció la AN por producirse en territorio de más de una Audiencia Provincial.

Para interpretar el término “defraudaciones”, traemos a colación el Auto de 26 de diciembre de 2001 (Sala de lo Penal, RJ 2002/1823) del TS en el que el alto tribunal manifiesta que **«Este precepto atribuye al conocimiento de la Audiencia Nacional las «defraudaciones o maquinaciones para alterar el precio de las cosas que produzcan o puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional o perjuicio patrimonial en una generalidad de personas en el territorio de más de una Audiencia..»**

Por lo tanto el delito fiscal forma parte del término defraudación y lo puede conocer la AN siempre que como indica el precitado auto se den alguno de los siguientes requisitos:

- Alterar el precio de las cosas que produzcan o puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional.
- Puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional o perjuicio patrimonial en una generalidad de personas en el territorio de más de una Audiencia.

Aunque estos requisitos se matizan en Auto de 10 mayo 2000 (Sala de lo Penal, RJ 2000/6093), que sobre la gran repercusión del tráfico mercantil indica que:

«Es cierto que la cantidad a la que se alude en la investigación judicial es relevante y pudiera integrarse en el concepto de grave repercusión en la economía nacional. Ahora bien, la competencia de los Juzgados Centrales de la Audiencia Nacional, abstracción hecha en los tipos penales específicos, ha de ser interpretada de forma restrictiva en función de la excepcionalidad de la norma competencial en detrimento del principio general de territorialidad. Por ello esta Sala ha declarado que los criterios de atribución contenidos en el art. 65.1 c) y d) han de ser interpretados en función de la dificultad de una instrucción en el territorio donde se cometió el delito y su posibilidad de generar una lesión al derecho fundamental a las dilaciones indebidas (Acuerdo del Pleno de la Sala II de fecha 21-5-1999), elementos que en esta cuestión de competencia no se constatan por lo que procede atribuir la competencia al Juzgado competente por el territorio.»³¹⁸

³¹⁸Por otra parte, el propio TS también matiza la atribución a la AN en casos que afecte a la seguridad del tráfico mercantil en Auto de 8 de febrero de 2003 (Sala de lo Penal, RJ 2003/2064):





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Los casos que juzga la AN son bastante subjetivos, e irán examinado caso a caso cuales son de su competencia.³¹⁹³²⁰

Por último, todo lo expuesto anteriormente es sin perjuicio de enjuiciamiento por parte de TS (Sala de lo Penal) o TSJ correspondiente (Sala de lo Civil y Penal) en los casos de aforamientos.³²¹

10. Motivación de las sentencias condenatorias y absolutorias.

«En el caso de autos la cuestión de competencia negativa planteada se establece entre el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Huesca y el Juzgado Central núm. 2 de Madrid (Audiencia Nacional), y cuando esto ocurre debemos tener muy presentes los criterios resolutivos sentados por esta Sala. Dos merecen destacarse:

a) El carácter excepcional de la jurisdicción de la Audiencia Nacional, lo que nos indica, que los supuestos legales de atribución de competencia a esta última, han de concurrir de modo indubitado, claro o patente, pues de lo contrario, no acreditada la excepción, sería la jurisdicción común la que debe prevalecer.

Ello no quita que en los niveles iniciales de instrucción las circunstancias o puntos de conexión definidores de la competencia, todavía aparezcan simplemente apuntados o con carácter indiciario o probable.

b) No son procedentes, o cuando menos no se justifican, conflictos competenciales tardíos o extemporáneos, en particular, los planteados cuando la instrucción está prácticamente concluida. Las especiales circunstancias de dificultad instructora por la amplitud de los efectos del delito o delitos investigados habrían sido superados, sin especial esfuerzo, por los Juzgados de Instrucción ordinarios.»

³¹⁹ Por otra parte la STS 275/2004 de 5 de marzo (Sala de lo Penal, RJ 2004/1461) indica que:

«Salvo que se trate de vulneración de algún derecho fundamental de orden sustantivo (STC 81/1998 [RTC 1998, 81], fundamento de derecho 2º) las posibles deficiencias procesales sólo pueden tener incidencia en el juicio oral cuando determinen la nulidad, por su ilicitud, de alguna prueba determinada. y esto no ocurre cuanto se trata de casos de incompetencias territoriales o asimiladas.

(...) Hay que añadir aquí que en modo alguno cabe considerar nulas las actuaciones de un Juzgado de Instrucción ordinario respecto de la investigación de delitos competencia de la Audiencia Nacional. A todos los efectos, aunque sea la clase de delito lo que determina la competencia de los Juzgados Centrales de Instrucción (razón objetiva), para los que aquí estamos examinando el problema tiene la misma naturaleza que si se tratara exclusivamente de una cuestión de competencia territorial, en consideración a las atribuciones genéricas que para instruir tienen todos los Juzgados de Instrucción distribuidos a lo largo del territorio nacional. y en este sentido hay varias disposiciones de la LECrim que dan supuesta la validez de lo actuado por un juzgado de esta clase aunque carezca de competencia territorial, particularmente en casos de urgencia (arts. 21.3, 22.2 y 24). Son válidas las actuaciones de todos aquellos respecto de los cuales se tramita una cuestión de competencia de esta clase.»

³²⁰ Por su parte la STS 877/2007 de 2 noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2007/8135):

«Consecuentemente la concurrencia de los presupuestos competenciales de la Audiencia Nacional establecidos en el art. 65.1 c), tienen que aparecer suficientemente acreditados al menos a los efectos provisionales de la determinación inicial de la competencia, para que se altere el criterio establecido en la LECrim. que es a estos efectos norma preferente, lo que significa privar de justificación a apresurados comportamientos jurisdiccionales que presentan signos de inoportunidad en el desplazamiento competencial acordados en una fase inicial de investigación que, por razones de inmediación, ofrece más y mayores posibilidades de éxito en la averiguación de la realidad de los hechos y en la identificación de las personas responsables, pues no aparece acreditada de modo indubitado, claro o patente la excepción, sería la jurisdicción común la que debe prevalecer lo que no quita -dice el ATS. 8.2.2003 (RJ 2003, 2064) - que en los niveles iniciales de instrucción las circunstancias o puntos de conexión definidores de la competencia, todavía aparezcan simplemente apuntados o con carácter indiciario o probable.»

³²¹ El artículo 73.a) de la LOPJ indica que la Sala de lo Penal de los Tribunales Superiores de Justicia conocerá las causas penales que los Estatutos de Autonomía reservan al conocimiento de los Tribunales Superiores de Justicia. Otro ejemplo de aforamiento





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

La motivación de toda sentencia judicial se manifiesta en cualquier orden jurisdiccional, y en el penal tiene aún más importancia si cabe, dado que se puede privar de un derecho fundamental de la CE a una persona, el de la libertad.

Sobre la motivación, la STS 892/2016, de 25 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/5569):

«(...)el nivel de motivación de las sentencias absolutorias es menos intenso que el de las condenatorias. Las sentencias absolutorias, en relación con la constatación de la inexistencia de arbitrariedad o error patente, precisan de una motivación distinta de la que exige un pronunciamiento condenatorio. En este supuesto es imprescindible que el razonamiento sobre la prueba conduzca como conclusión a la superación de la presunción de inocencia. (...)

Sin embargo, no puede dejarse de lado que las sentencias absolutorias no necesitan motivar la valoración de pruebas que enerven una presunción existente a favor del acusado, contraria a su culpabilidad. Antes al contrario, cuentan con dicha presunción, de modo que en principio, para considerar suficientemente justificada una absolución debería bastar con la expresión de la duda acerca de si los hechos ocurrieron como sostiene la acusación. »

Partiendo de la presunción de inocencia, el TS expresa la necesidad de una mayor motivación en las pruebas que incriminen al sujeto activo del delito en las sentencias condenatorias. A *contrario sensu*, una sentencia absolutoria precisará menor motivación, sobre todo en lo referente a la prueba dado que si existe una “duda razonable”, la presunción de inocencia del artículo 24 de la CE operará de forma que el imputado sea absuelto.

En el mismo sentido se expresa el TS, en STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721) manifiesta que:

«La exigencia de motivación no pretende satisfacer necesidades de orden puramente formal, sino permitir a los directamente interesados y a la sociedad en general conocer las razones de las decisiones de los órganos jurisdiccionales y facilitar el control de la racionalidad y corrección técnica de la decisión por el Tribunal que revise la resolución en vía de recurso.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Motivar, es, en definitiva, explicar de forma comprensible las razones que avalan las decisiones que se hayan adoptado en la resolución, tanto en lo que afecta al hecho como a la aplicación del derecho.»

El TS da una definición muy acertada de motivar, que consiste en explicar, en decir el motivo por el que se ha tomado una u otra decisión judicial.³²²

Pero la motivación no puede incurrir en un vicio de incongruencia, es decir en un desajuste material entre el fallo judicial y los términos en los cuales las partes formulan sus pretensiones. En este sentido se pronuncia la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721).³²³

Por otra parte, el artículo 851.1º de la LECrim define la predeterminación del fallo: « cuando en la sentencia no se exprese clara y terminantemente cuáles son los hechos que se consideren probados, o resulte manifiesta contradicción entre ellos, o se consignent como hechos probados conceptos que, por su carácter jurídico, impliquen la predeterminación del fallo.»

Y para que la predeterminación del fallo se produzca, la STS 970/2016, de 21 de diciembre (RJ 2016/6497), señala que tienen que concurrir los siguientes requisitos:

- a) que se trate de expresiones técnico-jurídicas que definan o den nombre a la esencia del tipo aplicado;
- b) que tales expresiones sean tan sólo asequibles por regla general para los juristas y no sean compartidas en el uso del lenguaje común;
- c) que tengan valor causal respecto al fallo.

³²²En idénticos términos se manifiesta la STS 717/2016, de 27 de septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/4721).

³²³Sobre la limitación de las posibilidades de revisión de sentencias absolutorias por vía de recurso, la STS 370/2014 de 9 de mayo (Sala de lo Penal, RJ 2014, 2803) indica que:

«1) El respeto a los principios de publicidad, inmediación y contradicción imponen inexorablemente que toda condena se fundamente en una actividad probatoria examinada directa y personalmente por el Tribunal que dicta la sentencia en un delito público en el que se respete la posibilidad de contradicción sobre la totalidad del acervo probatorio.

2) Por tanto, en las cuestiones de hecho planteadas referidas a la valoración o ponderación de las pruebas personales de las que dependa la condena o absolución del acusado, deviene imprescindible la celebración de vista pública en segunda instancia.

3) Queda a salvo la valoración estricta de las cuestiones jurídicas, respetando el relato fáctico de la sentencia.

4) Cuando a partir de los hechos probados el núcleo de discrepancia entre la sentencia absolutoria y la condenatoria sea una cuestión estrictamente jurídica, para su resolución no resulta necesario oír al acusado en un juicio público, sino que el Tribunal puede decidir adecuadamente sobre la base de lo actuado.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

d) que suprimidos tales conceptos jurídicos, dejen el hecho histórico sin base alguna.³²⁴

Y para que se dé **error en los fundamentos fácticos** la STS 523/2015, de 5 de octubre (Sala de lo Penal, RJ 2015/5126), señala que deben darse los siguientes requisitos:

- A) Que se hayan incluido en el relato histórico hechos no acontecidos o inexactos.
- B) Que la acreditación de tal inexactitud tiene que estar evidenciada en documentos en el preciso sentido que tal término tiene en sede casacional.
- C) Que el documento en sí mismo sea demostrativo del error que se denuncia cometido por el Tribunal sentenciador al valorar las pruebas, error que debe aparecer de forma clara y patente del examen del documento en cuestión, sin necesidad de acudir a otras pruebas ni razonamientos, conjeturas o hipótesis. Es lo que la doctrina de esta Sala define como literosuficiencia.
- D) Que el supuesto error patentizado por el documento no esté a su vez desvirtuado por otras pruebas de igual consistencia y fiabilidad.
- E) Que los documentos en cuestión han de obrar en la causa, ya en el sumario o en el rollo de la Audiencia, sin que puedan cumplir esa función impugnativa los incorporados con posterioridad a la sentencia.
- F) Que el error denunciado sea trascendente y con valor causal en relación al resultado o fallo del asunto.
- G) Que el recurrente, además de individualizar el documento acreditativo del error, precise los concretos extremos del mismo que demuestren claramente la equivocación en la que se dice incurrió el Tribunal.³²⁵

³²⁴ A mayor abundamiento, la STS 717/2016, de 27 de septiembre (RJ 2016/4721) matiza:

«Es claro que la fundamentación jurídica y el fallo de cualquier sentencia deben referirse a los hechos que se han declarado probados, en los que pueden incluirse hechos de naturaleza objetiva y subjetiva, entre estos últimos, la intención del autor. En ese sentido, todo relato fáctico predetermina el fallo. Pero no es esa la predeterminación prohibida por la ley.»

³²⁵ La STS 586/2014, de 23 de julio (RJ 2014/3642), indica los defectos para que se produzca una incongruencia que pueda dar lugar a la nulidad del procedimiento:

- a) La omisión denunciada debe hacer referencia a pretensiones que sean de naturaleza jurídica;
- b) Que hayan sido objeto de debate precisamente porque oportunamente han sido suscitado por las partes, generalmente en sus escritos de conclusiones definitivas.
- c) Que no alcanza a la falta de respuesta a meras alegaciones o argumentos.
- d) Que la grave consecuencia de la anulación se ajuste a exigencias de proporcionalidad, no procediendo: 1º.- Si cabe considerar que concurre efectiva decisión, siquiera de manera implícita pero inequívoca en la resolución impugnada, sin quebranto del derecho de tutela judicial sin indefensión; lo que ocurrirá si cabe colegir expresas justificaciones en dicha resolución incompatibles con la pretensión de la parte y 2º.- Cuando la omisión pueda ser subsanada en esta misma casación al examinar los argumentos de fondo sobre la pretensión en cuestión que en los demás motivos del recurso se hayan formulado.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En síntesis, las sentencias deben estar suficientemente motivadas, sobre todo las condenatorias, y no pueden caer en vicios de incongruencia, ni en error de la calificación de los fundamentos de hecho que den lugar a una predeterminación del fallo.

11. Conclusiones

- Solo tiene validez en el proceso penal la prueba obtenida sin vulnerar derechos fundamentales la prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental ha de ser excluida de la apreciación probatoria forma parte de las garantías del sistema constitucional. Para poder el juez pueda ordenar la limitación de un derecho fundamental, no puede basarse en una mera sospecha.
- El hecho de que el proceso penal no paraliza las actuaciones administrativas conducentes al cobro de la deuda tributaria liquidada, significa que se rige por lo dispuesto sobre el procedimiento de recaudación en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, tanto la liquidación vinculada al posible delito como la que no lo está.
- El actuario de la Agencia Tributaria pertinente puede ser recusado, sin embargo la jurisprudencia admite la virtualidad probatoria de los informes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, por tanto, su validez como prueba de cargo suficiente para enervar la presunción de inocencia cuando son otros funcionarios, garantes de la imparcialidad, que no hayan intervenido en la Inspección, y en calidad de peritos.
- La motivación de toda sentencia judicial se manifiesta en cualquier orden jurisdiccional, aunque en el penal tiene aún más importancia si cabe, debido a la posible privaci.
- En relación con lo anterior, las sentencias deben estar suficientemente motivadas, sobre todo las condenatorias, y no pueden caer en vicios de incongruencia, ni en error de la calificación de los fundamentos de hecho que den lugar a una predeterminación del fallo.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

CAPÍTULO 10. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE LOS QUE SE PUEDEN EXTRAER INDICIOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1. Introducción.

La reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria obedece a la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En dicha reforma se añade un título VI denominado «*actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*» donde se establece un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.³²⁶

Según reza en la exposición de motivos de la precitada Ley 34/2015, 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, se paralicen las actuaciones sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional penal.

Esta modificación permitirá salvar en una gran mayoría de casos (que no en todos) la situación hasta ese momento existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

Asimismo, ya no habrá discriminación entre un mero sujeto infractor y un autor de un delito contra la Hacienda Pública, dado que con la anterior regulación el sujeto infractor tenía que abonar o garantizar la suspensión del acto ejecutivo, mientras que el presunto autor del delito no.

³²⁶En opinión de Palao Tabeada «la regulación contenida en el apartado 5 del artículo 305 CP es evidentemente de naturaleza administrativa tributaria, por lo que su inserción en el Código penal es criticable». Palao Tabeada, C.: «*Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT*», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015, pág. 46.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, la reforma legislativa de la LGT incorpora la figura de la regularización en los supuestos de delito «*configurándose como el verdadero reverso del delito, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación*». Si no ocurre dicha regularización, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Asimismo, hay que señalar que son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio. Resulta evidente la preferencia del orden penal en la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro por el juez penal³²⁷, es decir de tomar medidas cautelares frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria. Además, también será preferente la jurisdicción penal en el ajuste final de la cuantía de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal³²⁸, es decir quien liquidará la cuota tributaria será el órgano judicial que conozca el proceso. Palao Taboada³²⁹ se muestra bastante crítico en un caso en concreto: «*si la liquidación que se suspende es solamente la vinculada al delito, resulta difícil de imaginar el supuesto de que no sea posible atribuirlo a un obligado tributario concreto, si se considera que dicha liquidación es resultado de una escisión de la liquidación de una deuda tributaria única, la cual tiene que tener por fuerza un obligado tributario determinado*».

Para Martínez Muñoz³³⁰ «*El análisis de la potestad sancionadora de la Administración y sus relaciones procedimentales con el delito fiscal debe partir necesariamente del principio non bis in idem como auténtico derecho fundamental reconocido implícitamente por el artículo 25.1 CE (RCL 1978, 2836) 5. Como ha establecido el Tribunal Constitucional, «si la exigencia de lex praevia y lex certa que impone el artículo 25.1*

³²⁷ Conforme al artículo 614 bis de la LECrim «*Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo penal decidirá acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria.*». El precepto 81 de la LGT se refiere a las medidas cautelares a su vez.

³²⁸ Martínez Muñoz señala que «*podemos afirmar que la regulación contenida en el Título VI de la LGT no se muestra respetuosa con el principio non bis in idem, en la interpretación dada al mismo por la normativa y la jurisprudencia europea, puesto que de no apreciarse delito por cualquier causa, la Administración tributaria se encuentra facultada para iniciar el procedimiento sancionador. De esta forma, el presunto infractor está siendo juzgado doblemente vulnerándose sus derechos fundamentales.*». Martínez Muñoz, Y.: «*Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario.*». Revista Quincena Fiscal núm. 6/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

³²⁹ Palao Taboada, C., «*El procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT*», ob. cit.(consultado en www.aranzadidigital.es). Civitas. Revista española de derecho financiero. Año 2015, Número 167.

³³⁰ Martínez Muñoz, Y.: «*Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario.*». Revista Quincena Fiscal núm. 6/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.



de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese contenido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita». Ha sido asimismo el Alto Tribunal el encargado de configurar teóricamente este principio, precisando, además de su fundamento, su contenido mínimo, que según el artículo 10.2 de la CE, ha de ser interpretado de acuerdo con las normas internacionales sobre derechos humanos y, en particular, de acuerdo con el Convenio Europeo de Derechos Humanos (RCL 1999, 1190, 1572) (en adelante, CEDH), cuyo Protocolo número 7 (RCL 2009, 1959) reconoce este principio en el artículo 4 diciendo que «Nadie podrá ser inculpado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado».

Ahora bien, ¿Qué procedimientos tributarios permiten “descubrir” un delito contra la Hacienda Pública?.

2. Verificación de datos

Este procedimiento regulado en el artículo 131 y siguientes de la LGT³³¹ se inicia cuando hay errores evidentes que se pueden extraer de la propia autoliquidación de obligado tributario, por lo que excluye que pueda haber ocultación. Ahora bien, podría darse algún medio fraudulento como la presentación de facturas falsas, que obviamente tendría *animus defraudandi*, pero al obrar éstas en poder de la Administración tributaria, no existiría dicha ocultación.

En síntesis, en un procedimiento de verificación de datos nunca puede darse un delito fiscal al faltar el elemento de ocultación.

3. Comprobación de valores.

³³¹ El artículo 131 de la LGT preceptúa que «La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Este procedimiento, regulado en el artículo 134 de la LGT³³² es muy típico en impuestos como el ISD y el ITPAJD, donde se comprueba, en su mayoría bienes inmuebles, y su valor real (concepto jurídico indeterminado).

Por otra parte, tanto el reglamento del ISD como el del ITPAJD, indican que no se puede sancionar al sujeto pasivo si éste declara un inmueble por encima del valor catastral del mismo. En principio no puede haber ocultación ni ningún tipo de medios fraudulentos.

Ahora bien, tal y como indica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en su artículo 159.1.b) y c), este procedimiento puede estar incardinado en un procedimiento de comprobación limitada o en uno inspector, casos en los que, por la mayor amplitud de las actuaciones comprobatorias de la Administración tributaria, si se pueden descubrir por ejemplo inmuebles no declarados (ocultos al fin y al cabo) y asignarle un valor por este procedimiento.

³³²El artículo 134 de la LGT dispone que: «1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley.

2. La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.»

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.»

Página 270

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Dicho lo cual, aunque se aplique este procedimiento en el seno de uno inspector o de comprobación limitada, no es el adecuado para indagar sobre la existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

4. Comprobación limitada.

La diferencia de éste procedimiento respecto al de verificación de datos, consiste fundamentalmente en las mayores facultades de investigación³³³. Cabe resaltar que lo pueden llevar a cabo tanto las unidades de gestión tributaria como los órganos de inspección conforme al RGIAT.

Aunque referente a la antigua LGT de 1963, sobre la ocultación se pronunció la STS de 29 de abril de 2004 (RJ 2004/3492, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª):

«El art. 123 de la Ley General Tributaria parte de una realidad incontestable y es que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración Tributaria cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible.»

Según esta interpretación del art. 79, a), en relación con el art. 123.1 de la LGT, siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviada (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación.»

³³³El artículo 136 de la LGT señala que «1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

(...)

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

No estamos de acuerdo con la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, puesto que el término “comprobación abreviada” parece incluir a la comprobación limitada. Es decir, la Sala de lo Penal del TS, parece no distinguir entre las “comprobaciones abreviadas” como si todas tuvieran el mismo alcance.

En sentido contrario, la STS de 22 de septiembre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, RJ 2014/5562), da una definición de este procedimiento en el que se pone de manifiesto algunas cuestiones de gran relevancia para dilucidar este tema.

*«La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria , es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones **o en los justificantes** presentados **o que se requieran al efecto**, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, **o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados**; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).»*

Como bien apunta la el TS, la Administración puede comprobar *«la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados.»* Leyendo “entre líneas” un elemento no declarado de forma dolosa supone una ocultación, y uno distinto del declarado puede suponer un fraude.

De entre lo que queda cercenado a este procedimiento, lo más importante es que no se puede examinar la contabilidad mercantil, muy importante en el IS, pero menos en otros tributos. Sin embargo, se puede solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria, y requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136 de la LGT). Asimismo el precitado artículo dispone que se





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

podrán examinar los demás documentos exigidos por la normativa tributaria. Así las cosas, viendo con detenimiento el artículo 136 de la LGT, este indica que la Administración tributaria podrá realizar actuaciones de comprobación de la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

En otras palabras, se pueden examinar documentos que no obran en poder de la Administración tributaria, motivo por el cual puede haber ocultación.

Como ejemplo puede servir el que la Administración tributaria requiera facturas (documentos exigidos en la normativa tributaria) y que las mismas sean inexistentes, o contengan datos falsos o falseados. Con lo expuesto anteriormente, la conducta del obligado tributario adolece de dolo, y si con esas facturas el sujeto pasivo del tributo ha conseguido una rebaja en su cuota tributaria superior a 120.000 euros, estaremos ante la consumación de un delito contra la Hacienda Pública.

Por último, no hay que olvidar que una de las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada es por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (vid. artículo 139.1.c) de la LGT). En otras palabras, si se apertura un procedimiento inspector es porque alguna anomalía tributaria se habrá detectado ya en el de comprobación limitada.

Por lo que en nuestra opinión, aunque no parezca el procedimiento más apropiado, la comprobación limitada es más que suficiente para la averiguación de indicios de delito fiscal.

5. Procedimiento inspector.

Llegamos al procedimiento por excelencia para investigar un posible delito fiscal por ser el que tiene mayor alcance en sus actuaciones comprobatorias. La mayoría de delitos contra la Hacienda Pública se sustanciarán con el inicio de un procedimiento inspector que dé lugar a que se averigüen hechos constitutivos del citado delito. Para ver el alcance no hay más que echar un vistazo al artículo 142 de la LGT denominado "facultades de la inspección de los tributos".

Para Menéndez Moreno³³⁴ «La diferencia entre «comprobación» e «investigación» radica en que se investigan los hechos que no han sido declarados o lo han sido sólo parcialmente, y en cambio se comprueba aquello

³³⁴ Menéndez Moreno, A: *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*. BIB 2018\10606. Editorial Civitas, SA, Julio de 2018. ISBN978-84-9197-742-1.



que ya ha sido declarado por los obligados tributarios. En este sentido, el artículo 145.2 de la LGT señala que «la comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones»; y por su parte, el 145.3 aclara que «la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios»

Así, la LGT indica que cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no están vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el hecho punible del posible delito.

Dadas las amplias facultades de las Unidades de Inspección de las diferentes Administraciones Tributarias, indicando el artículo 141.a) de la LGT «la **investigación** de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración», de una lectura detallada podemos poner en consonancia que si se investiga un hecho ignorado por la Administración, estamos ante la denominada “ocultación”, que como ya hemos expuesto, en principio siempre tendrá un ánimo defraudatorio y si supera el umbral de los 120.000 euros, ser “convertirá” en delito contra la Hacienda Pública.

De hecho, el añadido artículo 197 bis del RGAT³³⁵ se vincula directamente a las disposiciones contenidas en el artículo 250 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), y se establece que la apreciación de la existencia de los indicios de delito contra la Hacienda Pública podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción, supuestos estos en los que tanto la liquidación como la sanción que se hubieran formulado quedarían sin efecto, y por tanto suspendidas en cuanto a su ejecutividad.

Para López Martínez³³⁶ «(...) los procedimientos de aplicación de los tributos, **singularmente el procedimiento inspector**, tienen por objeto el control al sometimiento de la legalidad de los comportamientos debidos de los administrados. Para ello el ordenamiento les atribuye una serie de funciones

³³⁵ Con fecha 30 de diciembre de 2017, se ha publicado en el BOE el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, con la finalidad de adaptar dicha norma reglamentaria a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre y por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

³³⁶ Juan López Martínez. «Procedimiento Inspector y proceso penal. Problema son resueltos en la doble instrucción de delitos contra la hacienda pública en el Reino de España.» Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política. Septiembre-Diciembre 2016. ISSN 0718-9389. e-ISSN 0719-2150 .VOL. 7 . N° 3.



–art. 141 LGT y 166 a 169 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección Tributaria y de desarrollo de normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIT)- que habrán de ser desarrolladas, precisamente, en los procedimientos regularizadores. De entre todas ellas, el art. 145 de la LGT, presenta como objeto nuclear del procedimiento de inspección la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la práctica, en su caso, de la regularización de la situación tributaria del obligado a través de las oportunas liquidaciones (...). El contenido del «tanto de culpa» estará compuesto por los propios elementos probatorios obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras, en consecuencia, obtenidos a través de unas potestades y funciones de corte exclusivamente regularizador de deudas. No obstante, a los efectos de preservar los derechos y garantías del obligado en este tránsito de las pruebas del regularizador al proceso, conviene que diferenciamos, dentro de este primer grupo, aquellos datos obtenidos antes y después de que el actuario observara los primeros indicios de la existencia de un ilícito que pudiera ser constitutivo de un delito contra la Hacienda Pública. Y también conviene que tengamos presente (..) que la naturaleza, alcance y la propia licitud del contenido de las pruebas trasladadas, dependerán de que se haya efectuado, o no, y de forma tempestiva, el derecho a la información de la mutación de las actuaciones inspectoras»

Es definitiva, vistas las amplias facultades de la Inspección Tributaria, lo más habitual será que se pase el tanto de culpa (denuncia o querrela) por éste órgano de la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector, a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en los artículos 250 a 259 de la LGT³³⁷.

6. Procedimiento de apremio: alzamiento de bienes.

En un procedimiento de apremio, siempre seguido por los órganos de recaudación, también se puede dar un delito conexo al fiscal, como es el de alzamiento de bienes. En efecto, si en un procedimiento de apremio sobre el patrimonio, el obligado tributario oculta sus bienes o los transmite “a espaldas” de la Administración tributaria con la intención de no abonar la deuda tributaria, incurrirá en este delito.

Sobre este delito se pronuncia la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en Sentencia nº 138/2011 de 17 de Marzo de 2011 (RJ 2011/2790), indicando cuatro requisitos para que se dé un alzamiento de bienes:

³³⁷ Así, con la nueva regulación introducida por la Ley 34/2015, ya no se paran las actuaciones en los procedimientos tributarios, ahora se liquida y sólo quedan en suspenso los procedimientos sancionadores tributarios por el principio non bis in idem y la preferencia de la jurisdicción penal sobre el ilícito administrativo. En definitiva, los procedimientos tributarios (normalmente de origen inspector) tendrán como objeto tanto regularizar como determinar la cuantía presuntamente defraudada.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«El delito de alzamiento de bienes constituye un **tipo delictivo pluriofensivo** que **tutela**, de un lado, el **derecho de los acreedores** a que no se defraude la responsabilidad universal, y de otro **el interés colectivo con el buen funcionamiento del sistema económico crediticio**.

(...) Los elementos de este delito son:

1º) existencia previa de crédito contra el sujeto activo del delito, que pueden ser vencidos, líquidos y exigibles, pero también es frecuente que el defraudador se adelante en conseguir una situación de insolvencia ante la conocida inminencia de que los créditos lleguen a su vencimiento, liquidez o exigibilidad, porque nada impide que, ante la perspectiva de una deuda, ya nacido pero todavía no ejercitable, alguien realice un verdadero y propio alzamiento de bienes .

2º) un elemento dinámico que consiste en, una destrucción u ocultación real o ficticia de sus activos por el acreedor. (...)

3º) resultado de insolvencia o disminución del patrimonio del delito que imposibilita o dificulta a los acreedores el cobro de lo que les es debido; y

4º) un elemento tendencial o ánimo específico en el agente de defraudar las legítimas expectativas de los acreedores de cobrar sus créditos (...)

Basta para su comisión que el sujeto activo haga desaparecer de su patrimonio uno o varios bienes dificultando con ello seriamente la efectividad del derecho de los acreedores, y que actúe precisamente con esa finalidad. No se cometerá el delito si se acredita la existencia de otros bienes con los que el deudor acusado pueda hacer frente a sus deudas (STS nº 129/2003, de 31 de enero).»³³⁸

Aplicándolo a nuestro caso (delito contra la Hacienda Pública), para que exista alzamiento de bienes deben darse cuatro requisitos según el TS:

1º) existencia previa de crédito, en este caso tributario, contra el sujeto activo del delito, que pueden ser vencidos, líquidos y exigibles, o bien que la persona que defrauda se anticipe a las consecuencias del delito contra la Hacienda Pública ocultando sus bienes con anterioridad a que se lo exija la Administración tributaria o en su caso en juez de lo penal.

2º) Una destrucción u ocultación real o ficticia de los activos por el acreedor de la Hacienda Pública.

3º) Que el resultado sea la insolvencia o disminución del patrimonio del sujeto activo del delito.

³³⁸ Nótese que para el TS el bien jurídico protegido es doble: el interés de los acreedores y el buen funcionamiento del sistema económico crediticio.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

4º) Un animus defraudandi por parte del acreedor de la Hacienda Pública.

Para Ferré Olivé³³⁹, existe un sector doctrinal que considera que si se produce el alzamiento de bienes después de cometer el delito de defraudación tributaria, el bien jurídico protegido no sería la Hacienda Pública y existiría un concurso real de delitos (entre el alzamiento de bienes y el delito contra la Hacienda Pública). Asimismo, este autor matiza que «*si el delito de defraudación tributaria y el ocultamiento de los bienes responden a un único procedimiento o plan sin solución de continuidad existirá un único delito de defraudación tributaria, apreciándose entre ellos u concurso de normas. Por el contrario, si la ocultación se produce una vez que el sujeto conoce que se han iniciado las actuaciones administrativas o penales por la defraudación cometida y en fase de ejecución- después del descubrimiento de la ocultación, se apreciará un concurso real de delitos, sobre la base de delitos de insolvencia*».

En otras palabras, para dicho autor si el alzamiento de bienes se produce cuando el sujeto está siendo investigado por delito fiscal, habrá un concurso real de delitos entre ambos.

Asimismo, con la reforma operada por la Ley 34/2015, se faculta como ha señalado Calvo Vérguez³⁴⁰ a la Administración tributaria a no paralizar el procedimiento de apremio durante el proceso penal, en aras de evitar el alzamiento de bienes del investigado, impidiendo que desvíe los fondos a otras cuentas una vez descubierto.

En este mismo sentido opina De Miguel Canuto³⁴¹, que expresa que la litispendencia de una causa penal por delito contra la Hacienda pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria, y, por tanto, la Administración tributaria puede iniciar las actuaciones dirigidas al cobro, con la única salvedad de que el Juez acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.

7. Procedimiento de adición en ISD.

³³⁹ Ferré Olivé, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.

³⁴⁰ Juan Calvo Vérguez. «*La reforma del artículo 305 del Código Penal y su incidencia sobre la separación constitucional de poderes*». *Actualidad jurídica Aranzadi*, ISSN 1132-0257, Nº 854, 2012, pág. 5.

³⁴¹ Miguel Canuto, E: «*Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda pública*». *Revista Quincena Fiscal* núm. 10/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Este procedimiento es específico de este tributo regulado en el artículo 93 del RISD³⁴². De la lectura del precepto vemos que este procedimiento se iniciará cuando la Administración tributaria comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante. De otro lado el artículo 184.2 de la LGT define «*ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.*»

Para Pérez Royo «se trata de presunciones específicas encaminadas a reconducir al caudal hereditario bienes y derechos enajenados que hacen suponer al legislador

Es decir, cuando un obligado tributario no hubiese adicionado los bienes, ocultándolo al fin y al cabo, y se superase el umbral económico, habría un delito de defraudación tributaria.

Este supuesto, por el tipo de procedimiento, sólo se dará en el ISD, tanto en un procedimiento de comprobación limitada como en uno inspector, dado que en uno de verificación de datos o de comprobación de valores, por su alcance, no parecen los procedimientos más adecuados a tal fin.

Eso sí, cuando exista una adición de bienes, habría que respetarse las garantías que establece el RISD, so pretexto de incurrir en nulidad de pleno derecho por saltarse el procedimiento legalmente establecido.

³⁴²De conformidad con el artículo 93 de la LISD «Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionales, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan.»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



CAPÍTULO 11. ANÁLISIS PORMENORIZADO DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS QUE PUEDEN ORIGINAR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1. De la infracción tributaria al delito fiscal: delimitación entre el injusto penal y el ilícito administrativo.

Como hemos indicado anteriormente, las conductas de los obligados tributarios pueden lesionar a la Hacienda Pública, y dependiendo de la gravedad y la culpabilidad, ser una mera sanción administrativa, o un ilícito penal.³⁴³³⁴⁴ Aun así, en ambos casos tienen que concurrir dos elementos:

- Elemento objetivo: es la acción u omisión tipificada en una norma con rango de ley que da origen a una infracción o a un delito dependiendo de la gravedad del ataque al bien jurídico protegido, en nuestro caso la Hacienda Pública.
- Elemento subjetivo: o existencia de culpabilidad en el sujeto que comete la conducta antijurídica. La culpabilidad puede consistir en dolo o negligencia (tanto grave como leve). Si hablamos de sanciones tributarias, éstas se exigen incluso a título de negligencia. La negligencia es una conducta omisiva, una falta de cuidado en el cumplimiento de la norma. Pero en sede de Derecho Penal, el delito contra la Hacienda Pública siempre va a exigir dolo en el sujeto activo del delito, es decir que sea una conducta activa y "a sabiendas". El TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), en Sentencia de 4 junio 2015 (RJ 2015/2923) expresa que la culpabilidad hay que ponerla en consonancia con las circunstancias materiales y personales del sujeto infractor, es decir, con su condición de empresario (o no), su conocimiento del Derecho tributario, si procede aplicar el agravante por comisión repetida, etc.

³⁴³ Ruiz Rescalvo, M.P. (2004), sobre esta disciplina señala que «en el Derecho Tributario, al igual que en cualquier otra rama jurídica, se deben contemplar las posibles infracciones de sus preceptos. Sin embargo, el ilícito tributario en su conjunto no tendría, en principio, un lugar adecuado ni dentro del Derecho Penal común ni dentro del Derecho Tributario, sino que (sic.) dentro del Derecho Penal Tributario.» Ruiz Rescalvo, M.P.: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. 2004. Editorial Dykinson. 2004. ISBN: 9788497724050.

³⁴⁴ Bajo Fernández opina que los dos sectores donde más colisionan el Derecho penal económico y el Derecho administrativo sancionador, son el orden público y el orden económico. Bajo Fernández, M: *Derecho penal económico*. Centro de Estudios Ramón Areces. (CERA)^{2ª} Edición . ISBN13:978848004961.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Dicho de otra manera, tantos los elementos de graduación (perjuicio a la Hacienda Pública, comisión repetida etc.), como los de calificación, es decir, la ocultación de datos³⁴⁵ como los medios fraudulentos³⁴⁶, siempre tienen en cuenta un elemento subjetivo (el comportamiento del infractor) y otro objetivo que no es otro que la cuantía, a imagen y semejanza del delito contra la Hacienda Pública.

En principio, las sanciones se calificarán como muy graves si hay medios fraudulentos, graves si no los hay pero hay ocultación, y leves en ausencia de ambos comportamientos.

Es decir, como ya hemos expuesto, el denominado Derecho penal tributario es la rama del derecho penal que determina las penas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando estas revistan de especial gravedad y un *animus decipiendi* por parte del obligado tributario que comete la defraudación. A diferencia del delito fiscal, cuando una conducta antijurídica no tenga una gravedad digna de protección por el Código Penal, tendrá el alcance de simple sanción administrativa.

A modo de conclusión, la diferencia entre la culpabilidad en Derecho Tributario y en Derecho Penal se puede resumir en lo que exponemos a continuación:

- El delito fiscal tiene un límite objetivo de 120.000 euros, mientras que el derecho sancionador tributario no lo tiene. Es más, la Administración tributaria puede sancionar incluso cuando no hay perjuicio para la Hacienda Pública, como es el caso del incumplimiento de obligaciones tributarias formales como por ejemplo la no presentación en plazo de una autoliquidación exenta.
- El delito fiscal sólo sanciona las conductas dolosas, mientras que el derecho tributario permite sancionar incluso a título de simple negligencia.

³⁴⁵El artículo 184.2 de la LGT dispone que «se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.», añadiendo el artículo 4.1 del RGRST «Aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.»

³⁴⁶Según el precepto 184.3 se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales tanto en la contabilidad como en los libros o registros, emplear facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados (siempre que la incidencia represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción), y la utilización de personas o entidades interpuestas.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Si hay o no ilícito penal lo decide el Poder Judicial (jurisdicción penal), mientras que si hay ilícito tributario lo decide el Poder Ejecutivo, y concretamente la Administración Tributaria. Recordemos que o se da un ilícito o se da otro, nunca ambos simultáneamente por aplicación del principio *ne bis in idem*.

■ aunque la culpabilidad tiene que demostrarse por la Administración Tributaria, dado que incluso en las infracciones cometidas a título de simple negligencia existe un elemento subjetivo, es evidente que resulta más difícil la motivación de un presunto delito fiscal por parte de la Administración al pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, que la de un simple infracción administrativa.

Por último, cabe apuntar que aunque no será objeto de análisis, el artículo 183.3 dispone que las infracciones y sanciones en materia de contrabando se rigen por su normativa específica.

Pasamos a analizar las infracciones comprendidas entre los artículos 191 y 206bis, las cuales serán siempre calificadas unitariamente por la clásica clasificación tripartita entre leves, graves y muy graves³⁴⁷, pudiendo originar algunas de ellas un delito fiscal si supera el umbral objetivo y existe dolo. Para completar el principio de calificación unitaria, hay que acudir al artículo 3 del RGRST³⁴⁸ que distingue entre tributos con carácter periódico, no periódico y obligaciones de carácter censal de la siguiente manera:

■ Cuando se trate de tributos de devengo periódico (IRPF, IVA, IP, IS, IBI, etc.), sólo se podrá dar una única infracción por cada periodo de declaración, ya sea éste mensual, trimestral o anual.

³⁴⁷ El precepto 9.1 del RGRST indica que «*Cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.*»

³⁴⁸ Los apartados 2 y 3 del artículo 3 del RGRST disponen que:

«2. Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento.

Cuando se trate de infracciones relativas a tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.

Cuando se trate de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento.

3. Cuando en relación con un tributo y periodo impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un sólo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación igualmente a los tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica cuando en relación con la misma obligación tributaria se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ En los tributos de devengo instantáneo (ISD, ITPAJD, IIVTNU, tasas etc.), sólo se puede dar una infracción por obligación tributaria.

■ En las obligaciones formales en los que no procede el abono de cuota tributaria (modelos 036 y 036, declaraciones informativas etc.), existirá una sola sanción por cada incumplimiento formal.

Por último, si por ejemplo, sobre un periodo impositivo de IRPF se abre un procedimiento de comprobación limitada que finaliza por la apertura de un procedimiento inspector, sólo se dará una única infracción. Ahora bien, si ya fue sancionado en el procedimiento de comprobación limitada, esta cuantía se deducirá de la sanción impuesta en el procedimiento inspector si esta fuese mayor (caso contrario habría ingresos indebidos por el exceso).

2. Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

Las infracciones de este artículo se dividen en leves, graves y muy graves. A la vista del artículo 191 de la LGT³⁴⁹ « La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o,

³⁴⁹ Conforme al artículo 191 de la LGT «1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

siendo superior, no exista ocultación». Asimismo cuando se empleen medios fraudulentos, la sanción en todo caso será muy grave. Por tanto, en una infracción superior a 3.000 euros, si no existe ocultación ni medios fraudulentos, será en todo caso leve porque precisamente lo que hace que esta infracción sea grave o muy grave es el empleo de la ocultación y de los medios fraudulentos.

El precitado artículo indica que la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación³⁵⁰. Asimismo, será igualmente grave cuando cualquiera que sea la base de la sanción (aunque sea inferior a 3.000 euros), en tres supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

En las sanciones graves, al existir ocultación y a pesar de que la LGT califica el comportamiento como grave, sí podría darse el caso de que superando el umbral de la defraudación tributaria, pudiera haber delito, hecho que, evidentemente excluiría la imposición de la sanción tributaria.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.(...).»

³⁵⁰ Ángel Aguillo Avilés y Esther Bueno Gallardo apuntan que «Anticipándonos a lo que explicaremos al comentar el art. 192 LGT, podemos concluir ya que, desde nuestro punto de vista, no puede descartarse que se afecte el principio non bis in idem cuando la infracción del art. 191 LGT haya sido calificada como grave como consecuencia de la aplicación del criterio de la ocultación. Y es que, tal y como aparece delimitado este criterio de calificación en el art. 184.2 LGT, y desarrollado en el art. 10 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RPS), la simple comisión de la infracción del art. 191 LGT determinará automáticamente, en la práctica totalidad de los supuestos, la agravación del tipo básico por la concurrencia de la ocultación como criterio de calificación.» Estudio de las infracciones previstas en los artículo 191 y 192 de la Ley General Tributaria. Crónica Tributaria número 132/2009 (9-62).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Prosigue el citado artículo 191 de la LGT indicando que la utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave. En estos casos también podría darse un delito contra la Hacienda Pública llegado el caso.

Ahora bien, hay que matizar que hay dos circunstancias que impiden la comisión de la infracción tributaria, y por ende del delito fiscal:

a) Cuando se haya regularizado dicho incumplimiento mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento por parte de la Administración (el artículo 27 pena este comportamiento con recargos pero excluye las sanciones).

b) Cuando estemos ante una autoliquidación presentada en plazo en la que no se ha realizado el ingreso. En ese caso no se produce infracción, sino que comenzará el periodo ejecutivo de conformidad con el artículo 161.2 de la LGT.

Por último, el apartado 6 de este artículo dispone que *«No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.»* Estamos ante casos donde la infracción puede ser grave o muy grave, pero una vez requerido el obligado tributario por la Administración, este procede al completo abono de la deuda tributaria, rebajando la calificación a leve. Es decir, cuando se produce este comportamiento se “rompe” el principio de calificación unitaria³⁵¹ en aras de favorecer un “buen comportamiento” por parte del sujeto pasivo (en sentido amplio).

Por último, es muy relevante para las sanciones de los artículos 191 a 193 el concepto de base de la sanción, que no es definida en el derecho positivo tributario pero podemos decir que es la cuantía a la que se aplica el porcentaje para determinar el importe de una sanción pecuniaria. Normalmente será la cuantía dejada de ingresar, la cuota, que excluye intereses y recargos que pudieran proceder. El límite de superior de una sanción pecuniaria proporcional es el 150% de la base de la sanción.

³⁵¹El TEAC en Resolución de 14 de septiembre de 2007 (JUR 2007/351903) señala que *«la incoación de un acta de disconformidad cuyos ajustes no se reputan sancionables no puede en ningún caso implicar la imposición de una sanción superior a la ya impuesta derivada del acta de conformidad. Considera que en este caso, al considerar de forma unitaria las sanciones dimanantes del acta de conformidad y de disconformidad, puesto que el ajuste derivado de esta última no fue sancionable, el efecto debería ser reducir el cociente que determina el porcentaje del artículo 8 del Reglamento, y en consecuencia, se reduciría la sanción.»*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Referente a la infracción del artículo 191 de la LGT, el TEAC, en Resolución 01614/2016/00/00, de 8 de septiembre de 2016 señala que:

*«De la anterior normativa se concluye que, en los supuestos de infracciones consistentes en la falta de ingreso en plazo de un tributo, **para que pudiera estimarse la inexistencia de responsabilidad por regularización voluntaria de la situación tributaria, es necesario que tal regularización se haya realizado en una autoliquidación presentada con posterioridad y cumpliendo los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de la LGT** que, a su vez dispone que, para que puedan aplicarse los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo “...las autoliquidaciones extemporáneas **deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación** al que se refieren y **deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.**”*

*Pues bien, en el caso que contempla la resolución ahora recurrida ha quedado acreditado que, la autoliquidación presentada por el obligado tributario con ingreso de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades en el período posterior al que debería haberse efectuado en aplicación del criterio de devengo, es un hecho que la actuación inspectora no niega, pero que, **en cuanto no identifica el período anterior al que se refiere tal ingreso o regularización, excluye la aplicación de recargos por extemporaneidad**, y habiéndose acreditado, igualmente, que **concorre el elemento necesario de la culpabilidad**, este hecho **determina la aplicación de la correspondiente sanción.**»*

Es decir, para que sea un pago espontáneo no basta con el pago de la deuda tributaria de forma voluntaria, sino que el obligado tributario deberá identificar el período al que se refiere tal abono.

También sobre esta infracción, Aguayo Avilés y Bueno Gallardo³⁵² indican *«que, las «faltas de ingreso amparadas por la presentación, dentro de plazo, de una declaración-liquidación que, aunque pueda resultar incorrecta desde el punto de vista fiscal, sea completa, en el sentido de que refleje todos los datos requeridos fiscalmente tal y como aparezcan en una contabilidad transparente y regularmente llevada» ni eran constitutivas de la infracción tributaria grave del art. 79 a) LGT 1963, ni darán lugar ahora a la aplicación del art. 191 LGT. El dejar de ingresar sancionado en el art. 191 LGT, en tanto que es el resultado de la falta de presentación en plazo de la autoliquidación o de su presentación incompleta, inexacta o con datos falsos, encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa.»*

³⁵² Aguayo Avilés, A; Bueno Gallardo, E.: «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria.» Crónica Tributaria núm. 132/2009 (9-62).



En síntesis, estos autores indican que si se presenta una autoliquidación que incluya todos los datos, aunque no se ingrese, al faltar la ocultación, no será sancionado tributariamente, a lo que podemos añadir que tampoco penalmente.³⁵³ Sin embargo, si la presentación no es completa o contiene datos falsos se dará el presupuesto de hecho de la sanción del artículo 191, a lo que podemos añadir que si supera los 120.000 euros, si media dolo, se castigará por delito contra la Hacienda Pública.

3. Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

Para que se realice la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones³⁵⁴ tienen que darse tres circunstancias:

³⁵³ En este caso no habría sanción pero si se iniciaría el periodo ejecutivo al amparo del artículo 161 de la LGT.

³⁵⁴ El artículo 192 de la LGT prescribe que «1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

(...)

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.(...) »





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- Que el procedimiento para el cumplimiento de la obligación sea el de declaración y posterior liquidación por parte de la Administración.
- Que no se presente la declaración o que se presente de forma incompleta o incorrecta.
- Que no se haya regularizado mediante la presentación de una declaración extemporánea sin requerimiento por parte de la Administración (procederían los recargos del artículo 27 de la LGT, siempre incompatibles con las sanciones).

Asimismo, esta infracción también tiene la clásica clasificación tripartita en leve, grave o muy grave dependiendo de los elementos que concurran:

- La cuantía defraudada.
- La existencia o no de ocultación.
- La utilización o no de medios fraudulentos.
- La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros registros.
- El empleo de facturas y justificantes falsos.

En la actualidad, la generalización de las autoliquidaciones y no declaración y posterior liquidación por parte de la Administración, hace que en raras ocasiones se pueda imponer esta sanción. A modo de ejemplo la Comunidad Autónoma de la Rioja indica en su web corporativa que *«En el Impuesto sobre Donaciones se podrá optar por efectuar la declaración tributaria sin autoliquidación, en cuyo caso será la Administración Tributaria la que efectúe la liquidación correspondiente y determine la cuota a ingresar.»*

En esta infracción la base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o bien la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

Asimismo, se aplica a esta infracción lo expuesto en la infracción del artículo 191 LGT para los casos en los que en la regularización concurren ajustes sancionables y otros que no lo son.

Por último cabe indicar que la infracción será leve en dos casos:

1º) Cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros, aunque exista ocultación. Es decir aunque haya un ánimo de defraudar, si la base de la sanción es como mucho 3.000 euros, en ningún caso podría darse un delito por defraudación al no darse el requisito objetivo (120.000 euros).



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

2º) Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y no exista ocultación. Tampoco podría originarse un delito contra la Hacienda Pública dado que faltaría en *animus defraudandi* aunque se superase el umbral objetivo.

Para Aguayo Avilés y Bueno Gallardo³⁵⁵ «de acuerdo con el art. 192.1 LGT constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la correspondiente liquidación en aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.»

La naturaleza de esta infracción es bien parecida a la del artículo 191³⁵⁶, por lo que si hay ocultación, medios fraudulentos, facturas falsas o una llevanza incorrecta de la contabilidad, y la cuantía supera el umbral del delito fiscal, sí podrá dar origen al mismo.

Esta sanción, al igual que la del 191 de la LGT tiene relación con el artículo 305 del CP cuando dice que se castigará a quien eluda el pago de tributos, pues aunque liquide la Administración, el presentar una declaración con ocultación y medios fraudulentos y superando el umbral del delito, puede originar éste.

4. Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

³⁵⁵ Aguayo Avilés, A; Bueno Gallardo, E.: «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria.» Crónica Tributaria núm. 132/2009 (9-62).

³⁵⁶ Ángel Aguallo Avilés y Esther Bueno Gallardo apuntan que «Para el establecimiento de la base de la sanción, el último párrafo del art. 192.1 LGT diferencia los supuestos en que el sujeto pasivo no ha presentado la declaración de aquellos otros en los que la declaración se presenta pero con omisiones o falsedades. En el primer caso, la base de la sanción estará constituida por la cuantía de la liquidación. En el segundo supuesto, por la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.» Aguayo Avilés, A.; Bueno Gallardo, E.: «Estudio de las infracciones previstas en los artículo 191 y 192 de la Ley General Tributaria.» Crónica Tributaria número 132/2009 (9-62).





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

La estructura de esta infracción³⁵⁷ con la finalidad de su calificación, sanciones y criterios de graduación aplicables, es semejante a las ya vistas de los artículos 191 y 192 LGT, con las diferencias propias del tipo.

La LGT, en su calificación vuelve a la clasificación tripartita, dependiendo de que concurren los siguientes requisitos:

- La cuantía defraudada.
- La existencia o no de ocultación.
- La utilización o no de medios fraudulentos.
- La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros registros.
- El empleo de facturas y justificantes falsos.

Cabe apuntar que si coexisten la falta de ingreso (artículo 191) y la obtención indebida de devoluciones (artículo 193) no se sanciona por esta infracción, sino unitariamente por la infracción por falta de ingreso (191.5, LGT), aunque habría que sumar a la base de la sanción la obtención percibida indebidamente.

La infracción será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros, aunque exista ocultación, o cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y no exista ocultación. Nos reiteramos en lo ya dicho anteriormente para las sanciones de los artículos 191 y 192: no puede existir delito contra la

³⁵⁷ El artículo 193 de la LGT tipifica esta sanción de la siguiente manera: «1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

(...)

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.(...)»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Hacienda Pública en una sanción leve, aunque si en las graves o muy graves cuando supere se dé el requisito objetivo (120.000 euros) y subjetivo (*animus defraudandi*).

Sobre esta infracción, el TEAC, en Resolución 07493/2015/00/00, de 21 de enero de 2016 expresa lo siguiente:

«El hecho de que tal conducta haya conducido a la comisión de dos infracciones distintas (artículos 191.1 y 193.1 LGT) se debe únicamente a la mecánica liquidatoria del impuesto. De hecho, si no hubiese existido cantidad a compensar al inicio del primer trimestre de 2009 sólo se habría cometido una única infracción: por dejar de ingresar, precisamente en dicho trimestre. El interesado no habría cometido infracción en el cuarto trimestre de 2010 porque no habría obtenido devolución indebida alguna. En una situación así resulta evidente que concurrirían medios fraudulentos en la comisión de esa única infracción, toda vez que se omitió la anotación de la factura emitida en el primer trimestre en el libro registro del impuesto. Pues bien, la circunstancia de que por la mecánica propia de liquidación del tributo la cantidad dejada de ingresar por la cuota de IVA devengada y no declarada correspondiente a la factura emitida en el primer trimestre de 2009 no deba exigirse en su totalidad en el propio trimestre de emisión de la factura sino conjuntamente en éste y en otro posterior, en nada impide apreciar la concurrencia de medios fraudulentos y calificar como muy grave la infracción cometida en ese trimestre posterior, porque no cabe duda alguna de que esta última infracción deriva directamente del mismo hecho que determinó la infracción del primer trimestre de 2009, esto es, la emisión de una factura sin IVA que además no fue anotada en el libro registro de este impuesto. Esto es, la deuda exigible por la Administración por el cuarto trimestre de 2010 deriva directamente de la factura emitida en el primer trimestre de 2009 y no anotada en el libro registro.»

En el caso expuesto, el TEAC aprecia medios fraudulentos que conducen a la comisión de la infracción tributaria del artículo 191 y la del 193, puesto que en un trimestre ingresa menos (artículo 191), y con la misma factura, obtiene una devolución indebida en otro trimestre diferente (193). Esto no va en contra de lo establecido en el artículo 191.5³⁵⁸, puesto que el devengo en IVA es trimestral (o mensual) y se produce en dos trimestres diferentes.

³⁵⁸ «Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.»



Para Pérez Royo³⁵⁹ «el tipo del artículo 191 habla de «dejar de ingresar» y el del 193 de «obtener indebidamente devoluciones». En ambos casos, sin embargo, la infracción se cometerá (o empezará a cometerse) con la violación del deber de declarar. Esto debe ser advertido especialmente en el caso de las autoliquidaciones, en las que la infracción del deber de declarar va acompañada de la falta de ingreso o de ingreso inferior al debido.»

Esta conducta está tipificada en el CP cuando castiga el comportamiento por obtener indebidamente devoluciones. Por tanto si existe dolo y supera el umbral objetivo, no habría infracción administrativa sino penal.

5. Artículo 194. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

Grosso modo, esta infracción³⁶⁰ se producirá cuando se cumplan los dos siguientes requisitos:

- 1) Que se solicite indebidamente una devolución derivada de la normativa del tributo, es decir, una devolución que corresponda a cantidades ingresadas o soportadas debidamente y que la devolución no se haya llegado a obtener (no confundir con la devolución de ingresos indebidos) y
- 2) Que dicha solicitud indebida se deba a la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos.

La propia LGT indica que es una sanción grave en todo caso, pero la conducta no la recoge el artículo 305 del CP, que solo indica el que obtenga indebidamente devoluciones, pero no quien las solicite, motivo por el cual nunca podrá ocasionar un delito contra la Hacienda Pública.

6. Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

³⁵⁹ Pérez Royo, F.: «Infracciones y sanciones tributarias.» *Tratados y Manuales (Civitas)*. Derecho financiero y tributario. BIB 2015\1948. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015. ISBN978-84-470-5233-2.

³⁶⁰ El artículo 194 dispone lo siguiente: «1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento. (...)»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Esta infracción tributaria³⁶¹ puede a su vez subdividirse en dos:

Según el primer párrafo del artículo 195.1, constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Esta infracción es siempre grave y su base de sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. Esta conducta esta sancionada con multa proporcional del 15% si la cuantía indebidamente determinada o acreditada corresponde a una partida a compensar o deducir en la base, o del 50% si lo que se ha acreditado o determinado improcedentemente es una partida a deducir en la cuota o un crédito tributario aparente.

Por otra parte el segundo párrafo del artículo pena a la conducta que consista en declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones como consecuencia de haberse compensado en el procedimiento de comprobación o investigación que se haya instruido cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

En este caso la sanción será igualmente grave siendo la base de la misma el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.

Pérez Royo³⁶² expresa lo siguiente sobre esta infracción:

³⁶¹ De conformidad con el artículo 195 de la LGT: «1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«Se trata de la infracción consistente en «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios, a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros». Se produce este tipo, **por ejemplo, cuando un sujeto en el Impuesto sobre Sociedades declara pérdidas superiores a las realmente producidas: de esta manera, aun cuando no se produzca directamente una evasión del tributo, pues la deuda sería, en todo caso, cero, se está preparando una deducción en la base del ejercicio futuro en que se produzcan ganancias, superior a la que hubiera correspondido con la declaración de las pérdidas reales. Lo propio sucederá, por ejemplo, en el IVA, si se falsean en la declaración de un trimestre las cuotas soportadas, a compensar en la cuota del próximo. Por último, el tercer concepto, «créditos tributarios», se corresponde con deducciones en la cuota, como sería el caso, por ejemplo, de una deducción en la del Impuesto de Sociedades por gastos por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.**

Se trata, en principio, de un comportamiento que no da lugar inmediatamente a un daño patrimonial para la recaudación, pero que prepara el que se producirá en el futuro cuando la deducción sea efectivamente aplicada. En esos casos, tendremos dos infracciones: la de la acreditación improcedente y la de falta de ingreso u obtención de devolución indebida resultante de la aplicación de la deducción.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones, por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.»

El comportamiento de esta infracción, el declarar pérdidas superiores en el IS, o mayores cuotas soportadas en IVA, tiene el dolo necesario para que si se superan los 120.000 euros se convierta en un delito fiscal.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, en STS 6369/2012 (ECLI: ES:TS:2012:6369) de 5 de octubre de 2012 indica lo siguiente:

«El art. 140 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ante la eventualidad de que el obligado tributario no reflejase en contabilidad su situación patrimonial, con la consiguiente **ocultación**, estableció una serie de presunciones "iuris tantum" dirigidas a hacer tributar rentas ocultas o no declaradas y

³⁶²Pérez Royo, F.: «Infracciones y sanciones tributarias.» *Tratados y Manuales (Civitas)*. Derecho financiero y tributario. BIB 2015\1948. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015. ISBN978-84-470-5233-2.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

*ello tanto cuando se tratase de supuestos de infravaloración del activo (apartados 1, 2 y 3) como de **deudas inexistentes** (...)*»

Por tanto, hay ocultación de deudas inexistentes o de imposible justificación a requerimiento de la Inspección Tributaria. Así las cosas, si las deudas inexistentes minoran la cuota en más de 120.000 euros, existirá delito contra la Hacienda Pública.

7. Artículo 196. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

La conducta penada por esta infracción³⁶³ es la imputación incorrecta o la falta de imputación de bases imponibles o resultados a los socios o miembros por parte de las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Esta infracción es grave, siendo la base de la sanción la siguiente:

- En el caso de falta de imputación, las cantidades no imputadas.
- En el caso de imputación incorrecta, la base será la suma de las diferencias positivas entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos. No se tendrán en cuenta a estos efectos las diferencias negativas, es decir, los excesos de imputación, pero si los defectos de imputación

La sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 40%.

³⁶³ El precepto 196 de la LGT dispone lo siguiente: «1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades no imputadas. En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 40 por ciento.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por último, la LGT aclara que la falta de imputación o imputación incorrecta no constituirá infracción cuando se deba a que dichas entidades no hubiesen declarado o hubiesen declarado mal su Impuesto sobre Sociedades y hubiesen sido sancionadas por ello por el principio *non bis in idem*.

En esta sanción calificada en todo caso como grave y leve, pero faltando el elemento volitivo del dolo, sería difícil justificar que pudiera ocasionar una lesión al bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, máxime cuando normalmente se deberán a errores aritméticos en la imputación de las rentas a cada uno de los socios.

8. Artículo 197. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

La infracción del artículo 197 de la LGT³⁶⁴ es muy similar a la anterior, de carácter grave aunque con una multa pecuniaria del 75%. Por lo que no cabría un delito contra la Hacienda Pública.

9. Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

La propia denominación de esta infracción que indica “sin que se produzca perjuicio económico” para la Hacienda Pública, hace imposible que se pueda lesionar el bien jurídico protegido por el delito fiscal. A mayor abundamiento las cuantías son fijas y no proporcionales, lo que hace inviable llegar al límite objetivo del mismo, y como colofón la propia LGT indica que es una infracción leve.

³⁶⁴ De conformidad con el artículo 197 de la LGT «1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas. Esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

10. Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Nos remitimos a lo comentado en el apartado anterior.

11. Artículo 200. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

Conforme al artículo 25 del Código de Comercio todos los empresarios deben llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.³⁶⁵

Entrando en el ámbito tributario, la Ley del Impuesto sobre Sociedades apunta en su artículo 10.3 que la base imponible coincidirá con el resultado contable, una vez realizadas las correcciones oportunas, adicionando su precepto 120 que los sujetos pasivos del mismo deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen, es decir el oportuno Plan General Contable “normal” o el referente a PYMES.

³⁶⁵El artículo 29 del mismo cuerpo legal añade que «*los libros y documentos contables deben ser llevados con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Asimismo, deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables.*»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Si no lleva de forma adecuada, se cometerá la infracción tributaria establecida en el artículo 200³⁶⁶ de la LGT, que la califica la infracción de la siguiente manera:

- Si la incidencia es superior al 50% la infracción se considera muy grave al tratarse de medios fraudulentos.
- Si la incidencia menor o igual al 50% y superior al 10% la infracción se considera grave.
- Si la incidencia menor o igual al 10% la infracción se considera leve.

Cabe añadir que el artículo 16.3 del RGRST impide sancionar como infracción del artículo 200 de la LGT, el incumplimiento registral o contable cuando el mismo sujeto infractor deba ser sancionado por una infracción de los artículos 191 a 197 de la LGT, como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones objeto de dicho incumplimiento.

Asimismo, su apartado a) hace referencia a la **falta absoluta de contabilidad que originará una estimación indirecta** por parte del órgano de inspección tributaria. Recordemos que, de entre todos los procedimientos de comprobación, sólo puede solicitarse la contabilidad de una empresa en el seno de un procedimiento inspector.

El TEAC, en Resolución 00576/2014/00/00, de 20 de julio de 2017 indica que:

³⁶⁶El artículo 200 de la LGT preceptúa lo siguiente:«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

- a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.
 - b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.
 - c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.
 - d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
 - e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.
 - f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.
 - g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.
2. La infracción prevista en este artículo será grave (...)





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«Debemos recordar que el artículo 201.3 LGT califica de “muy grave” la conducta tipificada en el art. 201.1 LGT (el incumplimiento de las obligaciones de facturación) **cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas “con datos falsos o falseados”**. Y, efectivamente, según el acuerdo sancionador de fecha 2 de marzo de 2010, la conducta imputada al recurrente es la de emitir facturas falsas sin contraprestación real; es decir, facturas falsas, que se subsume directamente en la agravante del art. 201.3 LGT.»

Como comentario a la sentencia anterior, el hecho de expedir facturas con datos falsos o falseados, puede ser un delito por falsedad documental, Asimismo, éstas facturas falsean la contabilidad de manera que no reflejan la imagen fiel del patrimonio de la empresa, por lo que las anomalías contables superan 240.000 euros por cada ejercicio económico (artículo 310 del CP³⁶⁷), será igualmente un delito contable que en ocasiones antecede al fiscal. Por tanto, de la misma manera, si por la llevanza incorrecta de la contabilidad existe un ahorro en cuota superior a 120.000 euros se dará el precitado delito contra la Hacienda Pública.

12. Artículo 201. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

La infracción del artículo 201³⁶⁸ de la LGT tipifica como infracción el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre las que se citan expresamente las de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos.

Con la finalidad de calificar la infracción y determinar la sanción aplicable, la LGT distingue tres supuestos:

³⁶⁷ Este artículo castiga a quien incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias, y a quien lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa independientemente de la cuantía.

³⁶⁸ El artículo 201 de la LGT dispone: «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos.

2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:

a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutos. (...)

b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- 1) Cumplimiento de la obligación de facturación de forma parcial, defectuosa o incompleta: la infracción será grave y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 1% del importe del conjunto de las operaciones afectadas por la infracción.
- 2) La falta de expedición o la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos: la infracción será grave y estará sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 2% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.
- 3) Expedición de facturas o documentos sustitutos con datos falsos o falseados: La infracción en este caso se califica como muy grave y se sancionará con el 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

El TEAC, en Resolución 05905/2014/00/00, de 25 de enero de 2018 señala que un sujeto que no sea empresario o profesional, también puede ser sancionado por el precepto 201 de la LGT si emite facturas falsas o falseadas:

«El tipo infractor del Art. 201 LGT abarca la infracción que pueden cometer los empresarios o profesionales por emitir facturas falsas en el ejercicio de su actividad, y también pueden cometer la misma infracción quienes no son empresarios o profesionales pero expiden facturas pretendiendo serlo, sin realizar actividad alguna más allá de su simulación, siendo estas facturas falsas.

La norma no tipifica como sancionable determinada actuación por quien ejerza una actividad empresarial o profesional, sino que el tipo infractor se delimita por referencia a cualquier incumplimiento de "las obligaciones de facturación". Atendida la definición del tipo establecida por la norma legal, no cabe duda que tan "incumplimiento de la obligación de facturación" constituye la emisión de facturas con datos falsas o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales.»

Por otro lado las letras c) y d) del artículo 310 del CP referente al delito contable, como como ya hemos indicado puede ser preparatorio de un delito de defraudación tributaria indica lo siguiente:

«c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Estos dos casos, concuerdan con la expedición de facturas o documentos sustitutos con datos falsos o falseados, por lo que además, la infracción del precepto 201 de la LGT puede dar origen a un delito contable dependiendo de su gravedad, así como a un delito contra la Hacienda Pública al existir un dolo patente cuando se emiten facturas falsas o falseadas.

13. Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

El artículo 202 de la LGT³⁶⁹ considera que se consuma esta infracción tributaria cuando se incumplen las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

Por otra parte utiliza la clasificación tripartita clásica de la LGT, a saber:

- 1) *Ab initio*, la infracción será leve y se sancionará con multa pecuniaria fija de 150 euros.
- 2) Si se trata de entidades de crédito que incumplan los deberes específicos que tienen en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas y operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador, la infracción será grave.
- 3) Cuando el incumplimiento consista en comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo, la infracción será muy grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 30.000 euros.

³⁶⁹El artículo 202 de la LGT señala que: «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

La infracción prevista en este apartado será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

2. La infracción prevista en el apartado 1 será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.

3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

La infracción prevista en este apartado será muy grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En nuestra opinión, el tercer supuesto con datos falsos o falseados, al no superar los 120.000 euros, no sería susceptible de una defraudación tributaria. Recordemos además que la doctrina científica y la jurisprudencia rechazan el delito continuado.

14. Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

El artículo 203 de la LGT tipifica como infracción tributaria grave la conducta consistente en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Al considerarse sólo grave la sanción y por la naturaleza de la sanción en sí misma, consideramos que en ningún caso puede dar origen a un delito por defraudación tributaria.

Por su parte, el TEAC aclara algo muy relevante sobre el inicio del procedimiento sancionador, en Resolución 01108/2013/00/00, de 2 de marzo de 2017:

«En los casos en los que los procedimientos sancionadores se inician como consecuencia de la falta de atención a requerimientos de información emitidos de conformidad con el artículo 93 de la Ley General Tributaria, tales procedimientos sancionadores no están asociados a ninguno de los procedimientos a los que expresamente se refiere el artículo 209.2 de la LGT: procedimiento iniciado mediante declaración, procedimientos de verificación de datos, comprobación o inspección, y que, por tanto, llevan aparejada la notificación de una liquidación o resolución.

Por lo tanto, en estos supuestos no opera la limitación que establece el citado artículo 209.2 LGT, de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador desde la notificación de la liquidación o resolución, al no existir acto de notificación de liquidación o resolución alguno.»

15. Artículo 204. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.

El artículo 204 de la LGT sanciona la conducta basándose en el incumplimiento del deber de sigilo que el artículo 95 de la LGT exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.

La infracción se califica como grave y se sanciona con 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubieran sido comunicados indebidamente.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En el caso de comisión repetida se prevé un incremento de la sanción de un 100%..

Como en otros casos, parece evidente que nunca está conducta acarreará ser "investigado" por delito fiscal.

16. Artículo 205. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

La infracción del artículo 205 de la LGT se tipifica por la conducta de no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando de ello se deriven retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

La infracción puede ser calificada como leve o como grave dependiendo del quebranto económico que ha ocasionado la conducta, pero en ningún caso originará un delito contra la Hacienda Pública al no existir el elemento subjetivo del mismo, esto es, el dolo.

17. Artículo 206. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

La conducta sancionable es el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La infracción sólo puede ser leve, a lo que si sumamos una conducta que no tiene el dolo necesario ni la "fuerza suficiente" para lesionar el bien jurídico protegido por el delito fiscal.

18. Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Lo que se conoce como fraude de ley en el resto del Ordenamiento Tributario, en la LGT se denomina conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Para poder apreciar la existencia de la infracción prevista en el artículo 206 bis de la LGT es necesario que concurren tres condiciones:





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

- 1) Que el obligado tributario hubiese realizado actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- 2) Que se haya producido alguna de las 4 siguientes circunstancias:
 - Falta de ingreso en el plazo establecido en la normativa tributaria de todo o parte de la deuda.
 - Obtención indebida de una devolución derivada de la normativa del tributo.
 - La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
 - La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
- 3) Que exista igualdad sustancial entre el supuesto que se pretende sancionar y aquel o aquellos casos en los que se hubiera establecido criterio administrativo, siempre que este hubiese sido hecho público para conocimiento general antes del inicio del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación.

En principio, la infracción se califica de grave, y no se aprecia el dolo necesario para lesionar el bien jurídico protegido. Sin embargo si el fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) es de tal calado que oculta fraudulentamente la operación que subyace detrás sí podría darse un caso de delito por defraudación fiscal. Para ello traemos a colación la STS 751/2003 de 28 noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2004\91):

(...) no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor desvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto.

El art. 24 2 de la LGT (RCL 1963, 2490) dispone que los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del art. 305 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) .





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

(...) **Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento.»**

Para Pérez Royo³⁷⁰, bajo esta infracción subyacen cuatro diferentes:

*«En realidad, más que de un tipo infractor unitario, **estamos hablando de cuatro infracciones diversas**. Se trataría en cada caso de una modalidad de las infracciones de los artículos citados, caracterizada por la presencia de operaciones en fraude de ley (o conflicto): fraude de ley con resultado de falta de ingreso, fraude de ley con resultado de obtención indebida de devolución, fraude de ley con resultado de solicitud de devolución o beneficio fiscal improcedentes, fraude de ley con resultado de acreditación improcedente de deducciones en declaraciones futuras. Esta diversidad de infracciones (así como la subsunción de cada una de ellas en los tipos de los artículos citados) se advierte claramente al examinar las sanciones, según veremos algo más abajo.*

(...) **Para redondear la faena, la propia LGT establece, en lo que se refiere al elemento subjetivo, que «en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de la obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma» (véase art. 179). Estamos ante una presunción de culpabilidad (ausencia de diligencia), con inversión de la carga de la prueba, que, a nuestro juicio, choca con la garantía constitucional de presunción de inocencia.»**

Sin embargo, la ausencia de diligencia no es una conducta dolosa, por lo que si el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no encubre una simulación fraudulenta, la infracción del artículo 206 bis no tiene el dolo suficiente para que, llegado el caso, fuese considerado un delito por defraudación fiscal.

19. Conclusiones parciales.

Para concluir este apartado podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Una una infracción puede convertirse en un delito si la conducta es dolosa y se superan los 120.000 euros,

³⁷⁰Pérez Royo, F.: *«Infracciones y sanciones tributarias.» Tratados y Manuales (Civitas)*. Derecho financiero y tributario. BIB 2015\1948. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015. ISBN978-84-470-5233-2.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Las infracciones 191 a 193 son casos que dependiendo de la cuantía y si existe dolo o no, puede existir delito.
 - De especial trascendencia son las infracciones de los artículos 200 y 201, puesto que aquí no solo se puede dar un delito fiscal, sino además delito contable y delito por falsedad documental.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



CAPÍTULO 12. RELACIONES ENTRE EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y OTROS DELITOS.

1. Delito fiscal y blanqueo de capitales.

Este delito se encuentra regulado en el artículo 301.1 del CP que dispone que *«El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes.»*

No debe confundirse el blanqueo de capitales con la receptación³⁷¹ de los mismos. En primer lugar, el blanqueo de capitales supone la vuelta a la legalidad de un dinero que escapó al control de la Hacienda Pública proveniente de actividades delictivas. Mientras que la receptación de capitales se da cuando un sujeto (el receptor) auxilia a los responsables de un delito contra el orden socioeconómico en el que no ha intervenido pero si se acaba beneficiando por la ayuda prestada.

Entrando ya en el delito de blanqueo de capitales, éste es un delito de mera actividad, y su objeto son las ganancias obtenidas con un delito previo. Destacamos también que el delito se puede perseguir y castigar en España, aunque el delito del que proviniesen los bienes hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero. Asimismo, las personas jurídicas también pueden ser penalmente responsables.

Sobre los límites a la información a suministrar para perseguir el blanqueo de capitales, éstos pueden afectar a la Ley de Protección de Datos, por lo que habrá que guardar un equilibrio entre la transparencia en la información a suministrar, y el derecho a la intimidad. Es por lo que estamos de acuerdo con Lasarte López³⁷², cuando expresa que *«como en el intercambio de datos con fines tributarios, la garantía al derecho a la privacidad del sujeto pasivo puede verse afectada por la normativa sobre el blanqueo de capitales y todas las normas que pretenden una mayor información por lo que es muy importante llevar a cabo un*

³⁷¹ La RAE define receptar como *«ocultar o encubrir delincuentes o cosas que son materia de delito.»* Por otra parte una de las acepciones que da al término blanquear es *«ajustar a la legalidad fiscal el dinero negro.»*

³⁷² Lasarte López, R.: *«La posición del contribuyente ante la lucha contra el fraude mediante el intercambio de información.» Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza.* Director Cubero Truyo, A.. Tirant lo Blanch. 2015. ISBN13: 9788490869888.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

*análisis de proporcionalidad entre la importancia del derecho que se pretende proteger, la **protección de datos personales** y el interés público del Estado. Por ello estos actos deben estar acompañados de garantía especiales de procedimiento. De ahí la importancia de especificar y poner límites al tipo de datos que se pueden intercambiar en cada uno de los métodos previstos para dicho intercambio.»*

Por su parte, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. La citada ley considera blanqueo de capitales las siguientes actividades:

- La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.
- La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.
- La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.
- La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.

Una diferencia fundamental entre el delito de blanqueo de capitales y el de defraudación fiscal, es que este último es un delito especial propio dado que el sujeto pasivo debe poseer la cualidad de obligado tributario, mientras que el delito de blanqueo es un delito común que puede ser cometido por cualquier persona física o jurídica. Asimismo, si bien existe un umbral cuantitativo de 120.000 euros a la que se le suma una conducta dolosa para que sea considerado delito contra la Hacienda Pública, en el delito de blanqueo de capitales el CP no establece ninguna cuantía mínima, no siendo necesario tampoco que exista dolo para su comisión.

Sobre la no existencia de cuantía mínima, Fernández Bermejo³⁷³ opina que *«puede resultar sorprendente que **el tipo penal del blanqueo no incluya referencia alguna a un límite mínimo del valor económico de los***

³⁷³Fernández Bermejo, D: «*Blanqueo de capitales y TIC: marco jurídico nacional y europeo, modus operandi y criptomonedas.*» BIB 2018\14879 . Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2019. ISBN978-84-1309-114-3.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

bienes, que viene a abarcar el injusto del delito de blanqueo de capitales, lo cual puede contravenir a todas luces el principio penal de intervención mínima. Quedaría pendiente, por tanto, que se determine en el delito de blanqueo de capitales una cantidad mínima a partir de la cual resulte atentado el bien jurídico protegido, ya que de otro modo podría vulnerarse el principio de proporcionalidad»

Estamos totalmente de acuerdo con Fernández Bermejo, porque tal y como está puesto el tipo delictivo, por el blanqueo de un solo euro, ya se consuma el delito. En sentido contrario, opinamos que tratándose del delito contra la Hacienda Pública, el límite es demasiado alto.

Siguiendo a Delgado Sancho³⁷⁴ **«El delito de blanqueo de capitales que requiere un delito previo, también llamado subyacente, antecedente o fuente, o por mejor decir, en la terminología empleada por el artículo 301.1 del Código penal, tras la reforma de la Ley orgánica 5/2010 (RCL 2010, 1658), una actividad delictiva previa –suprimidas las faltas por Ley orgánica 1/2015, de 30 de marzo (RCL 2015, 439), por la que se modifica el Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), la actividad delictiva puede provenir de delitos leves–, por lo que no es necesaria la condena previa del delito fuente del que proviene el capital objeto de blanqueo, por tanto, se blanquea el «dinero sucio» proveniente de una actividad delictiva, no así el «dinero negro» proveniente del fraude a la Hacienda Pública, si bien esta actividad ilícita puede devenir en delictiva cuando el fraude fiscal supere la cuantía de 120.000 euros, transformando en sucio lo que antes era dinero negro, supuesto en el cual el delito contra la Hacienda Pública se convierte en delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, pero sólo por la cuota defraudada, bien entendido que la característica principal del blanqueo de capitales no reside en el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni siquiera en darles «salida», para posibilitar de modo indirecto ese disfrute, sino que se sanciona en consideración al «retorno», en cuanto eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico (STS 2.ª, 29.04.2015, recurso 10496/2014 (RJ 2015, 2018)).»**

Nos parece muy acertado el comentario de Delgado Sancho, en el sentido de que el dinero negro puede venir de actividades que se castigan como delitos leves, o por el contrario grave. Asimismo distingue entre “dinero sucio” (el que proviene de una actividad delictiva) y “dinero negro”, que es el que proviene de un delito contra la Hacienda Pública.

³⁷⁴Delgado Sancho, C.D.: «El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 9/2018 parte Legislación. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En este fraude, las operaciones monetarias escapan a la vista de la Administración tributaria, y es por lo que se produce una evasión fiscal, que puede originar un delito contra la Hacienda Pública. Es irrelevante que el dinero proceda de actividades lícitas o ilícitas, lo relevante es que produce "ceguera" en la Hacienda competente. Aunque normalmente el dinero de estas actividades procederá del tráfico de estupefacientes, prostitución, terrorismo o corrupción política entre otras el narcotráfico, el terrorismo, la delincuencia organizada o la corrupción política.

Se trata, en definitiva, de que el dinero parezca que se ha obtenido de forma legal sin haber sido así.

Nuestro CP trata la receptación y el blanqueo de capitales en dos artículos distintos.³⁷⁵

Para García Noriega³⁷⁶ «**la diferencia entre elusión fiscal y evasión fiscal reside, en sustancia, en que, por definición, la primera consiste en el aprovechamiento legal de las normas jurídicas que permiten minimizar el costo tributario de los negocios de generación de rentas, o diferir la repercusión fiscal sobre éstas. Y la evasión fiscal es la ocultación de las rentas al Fisco, mediante maniobras proscritas por el Derecho.**³⁷⁷

En otras palabras, para García Noriega la elusión fiscal es la llamada economía de opción, y la evasión fiscal es el delito contra la Hacienda Pública (o infracción tributaria si no llega al límite del injusto).

³⁷⁵ El artículo 298 preceptúa que «El que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años.»

Por su parte el artículo 301 indica que «El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.»

³⁷⁶ García Noriega, A: «blanqueo y antiblanqueo de capitales: como se lava el dinero. Como se combate el lavado.» Difusión Jurídica y Temas de Actualidad. 2010.

³⁷⁷ García Noriega, A: «blanqueo y antiblanqueo de capitales: como se lava el dinero. Como se combate el lavado.» Difusión Jurídica y Temas de Actualidad. 2010.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por su parte Wilfried Bottke³⁷⁸ opina con acierto que la persona que blanquea el dinero obtiene el beneficio de quedar limpio de manchas.

El TS, en Sentencia núm. 1071/2005 de 30 septiembre (Sala de lo Penal, RJ 2005\7065) señala lo que sigue a continuación:

*«El tribunal se ha planteado la hipótesis de que, existiendo razonable fundamento para considerar que el dinero de referencia sería fruto del tráfico ilegal de los propios acusados, pudiera estarse ante un caso de **autoencubrimiento impune**. Y ha resuelto la duda argumentando que **esto sólo se daría en el caso de que la imputación de blanqueo estuviera referida a los fondos obtenidos, precisamente, mediante los actos criminales enjuiciados en esta causa. Algo que no se da**, visto que el comercio de drogas castigado es el producido en los meses de febrero y marzo de 2001, mientras que el que dio origen a los beneficios sobre que versan las operaciones bancarias de los hechos tuvo lugar en momentos anteriores, bien diferenciados.»*

Por otra parte, el TS en Sentencia núm. 115/2007 de 22 enero (Sala de lo Penal, RJ 2007/2556) indica lo siguiente sobre el blanqueo de capitales y la aplicación del principio *non bis in idem*:

«La sentencia impugnada recoge la doctrina de esta Sala acerca de las bases indiciarias para la prueba del delito de blanqueo de capitales Y va detallando los hechos base, y los medios probatorios que los acreditan, respecto a la vinculación de Jesús Carlos con el tráfico de drogas, respecto a los incrementos injustificados de patrimonio y respecto a la inexistencia de actividades lícitas de Jesús Carlos desde enero de 1995 hasta enero del 2002. Citando la prueba pericial, los documentos aportados y las declaraciones de los acusados.

(...)

*Efectivamente que **la doctrina de esta Sala tiene sentado que, para que alguien pueda ser reputado autor o participe del delito previsto en el art. 301.1 CP (ó 546 bis f) en relación con ciertos bienes, es necesario que, siendo ajeno a la acción de precedencia calificada de ilegal, opere con aquellos de alguna de las maneras descritas en el art. 301 – sentencias de 10.2.2003 (RJ 2003, 2071) y 30.9.2005 (RJ 2005, 7065) –, pues otra cosa implicaría la vulneración del principio «non bis in idem», que ha de entenderse comprendido en el art. 25.1 CE (RCL 1978, 2836) cual íntimamente ligado al de legalidad penal. Pero el factum revela varias actividades ilícitas originarias y no consta que Jesús Carlos haya sido inculpado, mucho menos condenado, por aquellas de que proceden los bienes a que se extiende el blanqueo***

³⁷⁸Wilfried Bottke: «Mercado, criminalidad organizada y blanqueo de dinero en Alemania» Revista penal, ISSN 1138-9168, Nº 2, 1998, págs. 1-16.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

sancionado en la sentencia ahora impugnada; no cabe afirmar la completa identidad que determinaría el bis en idem.»

La sentencia transcrita trata el caso de la receptación de capitales, y en la misma se relata el hecho de un receptor que no ha participado en la actividad delictiva.

La reciente STS núm. 277/2018 de 8 junio, Caso Nóos (Sala de lo Penal, RJ 2018/3196):

«D. Balbino , con la finalidad de ocultar la cuota tributaria sustraída a la correspondiente tributación fiscal para incorporarla nuevamente al tráfico legal y obtener los beneficios derivados del régimen fiscal al que se someten dichas estructuras, encomendó a D. Victoriano la puesta en marcha de una estructura societaria internacional. Para ocultar tales ganancias e incorporarlas al tráfico legal, Balbino , a sabiendas de que no reflejaban servicios reales, ordenó a Braulio , a quien dio las indicaciones oportunas, la confección de unas facturas que figuraban emitidas por mercantiles integradas en dicha estructura internacional contra la Asociación Instituto Nóos o entre las propias mercantiles del entramado internacional, para finalmente, acabar remansadas tales ganancias en las cuentas abiertas en entidades bancarias de Andorra -titularidad de Balbino y de Laura -, en entidades bancarias de Luxemburgo a nombre de las mercantiles del entramado internacional y, finalmente, en las cuentas titularidad de D. Balbino y Dña. Laura abiertas en entidades bancarias luxemburguesas (Crédit Agricole y Crédit Suisse).

(...)

D. Balbino abre dos cuentas corrientes en la entidad bancaria Credit Agricole de Luxemburgo, siendo titulares de dichas cuentas corrientes la mercantil Blossomhills Assets, INC y la sociedad filial De Goes Center for Stakeholder Management LTD.

(...)

Con la finalidad de ocultar y dificultar el seguimiento de los fondos que integraban la cuota tributaria sustraída a tributación, y de procurar su conversión para retornar al tráfico legal, con fecha 24 de marzo de 2009, D. Balbino ordenó la transferencia de la cantidad de 80.000 euros desde la cuenta abierta en la Banca Privada de Andorra en fecha 12 de mayo de 1999, con número NUM003 , de la que eran cotitulares el Sr. Balbino y su esposa, Dña. Laura , a favor de la cuenta corriente titularidad de la compañía fiduciaria Blossomhill Assets, abierta en la entidad bancaria luxemburguesa Crédit Agricole. Asimismo, con fecha 23 de noviembre de 2009, esto es, 4 días antes de la cancelación de la cuenta cotitularidad de ambos cónyuges en la entidad andorrana, acaecida con fecha 27 de noviembre de 2009, D. Balbino ordenó otra transferencia de



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

fondos por importe de 335.261 euros desde la citada cuenta a la misma cuenta titularidad de Blossomhill Assets.

Seguidamente y, con idéntica finalidad, llevó a cabo distintas operaciones bancarias consistentes en trasposos de fondos a las cuentas de su titularidad abiertas en la entidad luxemburguesa Crédit Agricole con fecha 4 de abril de 2008, con los números NUM004 (en euros) y NUM005 (en dólares). Durante el ejercicio 2009 ingresó en la cuenta número NUM004 un total de 484.118,34 euros. A continuación, con fecha 10 de diciembre de 2009 ordenó la transferencia de 410.000 euros procedentes de los fondos de la cuenta corriente abierta a nombre de Blossomhill Assets en la entidad Crédit Agricole, a favor de la cuenta de su titularidad, con número NUM004, aperturada en la misma entidad bancaria luxemburguesa. Y, con fecha 8 de febrero de 2010, la transferencia de 21.281,56 euros procedentes de la misma cuenta corriente aperturada a nombre de la mercantil fiduciaria Blossomhill Assets, a la cuenta de su titularidad con número NUM004. Posteriormente, con fecha 17 de Febrero de 2010 retiró de su cuenta número NUM004 la cantidad de 275.000 euros en efectivo que, a continuación, ingresó en otra cuenta abierta a su nombre en la misma entidad, identificada con el número NUM005 que, durante el ejercicio 2010, arrojó un saldo por importe de 347.772,60 dólares. Con fecha 17 de diciembre de 2010, indicó a la entidad bancaria Crédit Agricole que procediese a la venta de todos sus activos y depositase el dinero en efectivo en su cuenta corriente, resultando un saldo a su favor por importe de 648.132,12 euros.»

En la sentencia que acabamos de exponer, se dan conjuntamente el delito por blanqueo de capitales y el delito fiscal, y es que, la cuestión radica en que, al igual que en el delito contable, el delito de blanqueo de capitales puede ser preparatorio del delito fiscal, y es evidente que quienes cometan ambos delitos, se enfrentarán a sendas condenas sin poder esgrimir el *non bis in idem*, dado que son dos delitos totalmente diferenciados por el CP.

2. Delito fiscal y alzamiento de bienes.

Entre las prerrogativas que posee la Administración tributaria, está el cobro mediante un procedimiento ejecutivo, el de apremio sobre el patrimonio, cuyo inicio se produce mediante la notificación de la providencia de apremio (salvo cuando existe sentencia condenatoria por delito fiscal, que no hace falta la emisión de la



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

misma), documento que tiene la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial, tal y como indica la LGT (artículo 167.2 de la LGT).³⁷⁹³⁸⁰

Por tanto, en la aplicación de los tributos, llevada a cabo por los órganos de gestión, inspección y recaudación, los dos primeros tienen potestad para liquidar y sancionar, y el último, para la recaudación en vía ejecutiva. Pero ¿Qué ocurre si un deudor tributario transmite sus bienes o los oculta a la Administración tributaria? Pues que estaremos en un delito de alzamiento de bienes o insolvencia punible.

La necesidad de diferenciar penalmente dos fases, esto es, la liquidación y la recaudación ya lo puso de manifiesto Pérez Royo³⁸¹ en 1986.

Para Ferré Olivé³⁸² es de gran relevancia determinar el concepto de insolvencia, que define como un supuesto de desequilibrio patrimonial donde el pasivo es mayor que el activo, no siendo posible atender a los pagos. Continúa indicando este autor, que el delito por insolvencia punible sólo se consumará (en el momento oportuno) si existe entre el acreedor y el deudor una relación jurídica obligacional, como puede ser el abono de la cuota tributaria a la Hacienda Pública.

La regulación del delito de alzamiento de bienes, la encontramos en el artículo 257 del CP que dispone «Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses: 1.º El que se alce con sus bienes **en perjuicio de sus acreedores** (como puede ser la Hacienda Pública), y, 2.º Quien **con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial** o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo **o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación**».

En síntesis, si el obligado tributario, o sancionado penalmente por una multa por responsabilidad civil, hace desaparecer sus bienes, oculta su patrimonio, o vende sus bienes y derechos para evitar que ser embargado por la Administración tributaria, cometerá este delito. Asimismo, no hace falta la declaración de fallido por

³⁷⁹Por su parte la LGT en su precepto 163 indica que «El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.»

³⁸⁰El procedimiento de apremio es exclusivo de los órganos de recaudación de las Administraciones tributarias, y su función es el cobro de deudas tributarias, sanciones, así las cuantías que se fijan en sentencia firme en los casos de delito contra la Hacienda Pública.

³⁸¹Pérez Royo, F.: «Los delitos y las infracciones en materia tributaria». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

³⁸²Ferré Olive, J.C.: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

parte de la Hacienda competente, basta con que parcialmente evite el pago a la misma con la conducta descrita anteriormente.

La STS núm. 8/2003 de 14 enero (Sala de lo Penal, RJ 2003/542) indica que puede darse conjuntamente un delito de alzamiento de bienes con uno de apropiación indebida. Pero, la que es de interés para el objeto de esta obra, es la STS núm. 767/2011 de 12 julio (RJ 2011/5998) refleja la relación entre el delito fiscal y el alzamiento de bienes:

«Dentro de esta pluralidad de alegaciones que contienen motivos, se refiere que los acusados han manifestado siempre su voluntad de abonar la Hacienda Pública, cuando consigan la indemnización por el acto terrorista mencionado. En todo caso, lo que se ha enjuiciado, es la actuación de los acusados tendente, precisamente, a sacar de su patrimonio los bienes sobre los que dicha Hacienda, pudiera ejecutar los créditos. Lo que manifiesta una voluntad de los acusados precisamente contraria a la satisfacción de sus deudas.

(...) Ciertamente, en la doctrina se ha venido entendiendo que el incumplimiento de las obligaciones tributarias está sometido, en cuanto lex specialis, al régimen del delito fiscal, pero sin que ello obste a que el régimen penal del alzamiento de bienes pueda mantener su eficacia como norma subsidiaria y complementaria, puesto que la ejecución de esas obligaciones es diferenciable de la infracción que supone su incumplimiento, y en esa fase ejecutiva o de recaudación, puede producirse el acto fraudulento de disposición capaz de integrar el alzamiento, que algunos denominan procesal.»

Como puede extraerse de la precitada sentencia, el acusado manifiesta que tiene la intención de abonar la cuota defraudada a la Hacienda Pública, pero precisamente oculta de su patrimonio los bienes que perseguía la Administración tributaria por vía de apremio, en la acción conducente al cobro por el delito fiscal. Esto es, pueden darse casos donde un sujeto activo del delito, en lugar de abonar la cuota defraudada, encubra sus bienes y derechos (alzamiento de bienes) para que precisamente la Hacienda Pública no pueda cobrar para restituir el bien jurídico protegido. Y ambos delitos se pueden dar conjuntamente, pues como bien indica el TS son “diferenciables”.

Por otra parte, como veremos en el siguiente apartado de esta obra, en ocasiones se puede ocasionar una estafa a la Hacienda Pública. Sobre la estafa y el alzamiento de bienes, Cadena Serrano³⁸³ opina que «Para

³⁸³Cadena Serrano, F.A: «Relaciones concursales entre los delitos de estafa y alzamiento de bienes.» Revista Aranzadi Doctrinal núm. 2/2015 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2015.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

la jurisprudencia, la relación entre el delito de alzamiento de bienes y las modalidades de estafa impropia del artículo 251, cuando éstas se utilizan como instrumento negocial para eludir las reclamaciones del acreedor, no es de concurso de delitos, sino de concurso de leyes, es decir lo que se denomina concurso aparente o concurso de normas. Así se ha señalado por la Sala II, por ejemplo en sentencia núm. 83/11, de 21 de febrero (RJ 2011, 1964) , que nos dice que «en principio, el artículo 251 CP sólo concurre aparentemente (concurso llamado de normas) con el delito de insolvencia punible (artículo 257 CP), dado que el contenido de ilicitud de éste está ya contenido en el primero, razón por la cual es aplicable el artículo 8. 3º del Código Penal. La razón es clara: toda segunda venta de un mismo bien (sea real o aparente) determina la insolvencia (al menos parcial) del vendedor y frustra un derecho acordado al primer comprador. Por lo tanto, en la medida en la que la insolvencia es una consecuencia necesaria del delito del artículo 251 CP, si no existen más perjudicados que el primer comprador, la ilicitud del hecho no sufre incremento alguno que justifique apreciar un concurso ideal»».

Y la reciente STS 316/2018 de 28 junio (Sala de lo Penal, RJ 2018/3693) expresa la importancia de tener implantado un sistema efectivo de compliance, a la vez que pone en consonancia varios delitos:

«De haber existido un adecuado programa de cumplimiento normativo, casos como el aquí ocurrido se darían con mayor dificultad, ya que en la mayoría de los supuestos el conocimiento de actividades, como las aquí declaradas probadas de apropiación de fondos y de abuso de gestión, no se hubieran dado, y no habría que esperar a que en este caso hubiera tenido que intervenir la agencia tributaria para, detectando el fraude fiscal que existía con el carbón importado, acabar por descubrirse las apropiaciones realizadas por el recurrente, como resulta de la prueba practicada frente a la oposición valorativa del recurrente; de ahí, la importancia de que en las sociedades mercantiles se implanten estos programas de cumplimiento normativo, no solo para evitar la derivación de la responsabilidad penal a la empresa en los casos de delitos cometidos por directivos y empleados, que serían los casos de ilícitos penales ad extra, que son aquellos en los que los perjudicados son terceros/acreedores que son sujetos pasivos por delitos tales como estafas, alzamientos de bienes, etc., sino, también, y en lo que afecta al supuesto ahora analizado, para evitar la comisión de los delitos de apropiación indebida y administración desleal, es decir, ad intra. Estos últimos, aunque no derivan la responsabilidad penal a la empresa por no estar reconocido como tales en sus preceptos esta derivación y ser ad intra, sí que permiten obstaculizar la comisión de delitos como los aquí cometidos por los administradores que no dan rendición pautada de cuentas a sus socios o administradores solidarios y que cometen irregularidades, que en algunos

Página 316

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

casos, como los aquí ocurridos, son constitutivos de ilícitos penales. Y ello, sin que sea asumible y admisible que una redacción de un documento público como las escrituras públicas citadas por el recurrente puedan hacer desaparecer la existencia de los ilícitos penales cometidos.»

Como comentario a la precitada sentencia, el TS aprecia que un sistema de buenas prácticas dentro de una gran organización, previene posibles delitos. En otras palabras, hace un comentario cual auditor financiero sobre las propuestas de mejora en los controles internos con mucho acierto. Según el TS previene delitos que solo se dan dentro de la organización, como la apropiación indebida o la administración desleal, y otros que se dan en perjuicio de terceros ajenos a la organización, como el delito contra la Hacienda Pública, la estafa y el alzamiento de bienes.

3. Estafa y apropiación indebida.

Existen casos en los cuales existe dolo, es decir se da el elemento subjetivo, pero no el objetivo por no superar los 120.000 euros. En principio, este comportamiento sería castigado mediante infracción tributaria. Ahora bien ¿Cabe un delito de estafa a la Hacienda Pública cuando no se llegue a los 120.000 euros?. El artículo 248 del CP regula la conducta delictiva de la estafa de la siguiente manera:

El artículo 248 del CP regula la conducta delictiva de la estafa de la siguiente manera:

«1. Cometan estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno.

2. También se consideran reos de estafa:

a) Los que, con ánimo de lucro y valiéndose de alguna manipulación informática o artificio semejante, consigan una transferencia no consentida de cualquier activo patrimonial en perjuicio de otro.

b) Los que fabricaren, introdujeran, poseyeran o facilitaren programas informáticos específicamente destinados a la comisión de las estafas previstas en este artículo.

c) Los que utilizando tarjetas de crédito o débito, o cheques de viaje, o los datos obrantes en cualquiera de ellos, realicen operaciones de cualquier clase en perjuicio de su titular o de un tercero.»

La STS 892/2016, de 25 de noviembre (Sala de lo Penal, RJ 2016/5569) manifiesta que:

«El art. 305 exige defraudar, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, se deduce que para el TS el engaño que tiene que darse en el delito contra la Hacienda Pública es similar al delito de estafa³⁸⁴. Sin embargo en la Sentencia 1197/2001 de 20 junio (Sala de lo Penal, RJ 2001/7264) el TS no aprecia delito de estafa cuando la cuantía defraudada es inferior al límite objetivo, indicando que en esos casos ya intervienen el derecho administrativo sancionador. Pero, ¿Y si se tratase de grandes cuantías y se hiciese de forma reiterada bajo un mismo plan preconcebido? En nuestra opinión habría una estafa a la Hacienda Pública.

Ahora bien, tal y como indica la STS 163/2008 de 8 de abril (Sala de lo Penal, RJ 2008\2701) «*subsiste la calificación del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como un delito especial propio, que, como tal, sólo puede cometer como autor el obligado tributario. Es decir, que en la obtención indebida de devoluciones por IVA, el delito fiscal solamente puede ser cometido por quien sea contribuyente, obteniendo así la devolución, los hechos deben ser calificados como constitutivos de un delito de estafa. Dicho de otra forma, el principio de especialidad, que conduce a considerar los hechos como delito fiscal o infracción administrativa en caso de no superar las cuantías establecidas en la ley, sólo opera cuando el sujeto activo es el requerido por el tipo como autor. Por lo tanto, también desde esta perspectiva la calificación de la Audiencia es correcta.*»

Así nos encontramos en tres posibles casos:

Primero.- Si quien comete la acción punible tiene la condición de obligado tributario pero no llega al límite objetivo, será sancionado administrativamente exista dolo o no, siempre que se motive adecuadamente la culpabilidad obviamente.

Segundo.- Si el infractor actúa con dolo "suficiente" y supera el umbral de los 120.000 euros cometerá un delito contra la Hacienda Pública.

Tercero.- Si quien comete la acción punible no tiene la condición de obligado tributario y actúa dolosamente con engaño suficiente, cometerá un delito de estafa contra la Hacienda Pública sea cual sea la cuantía defraudada, verbigracia la obtención de una devolución tributaria sin ser obligado tributario.

³⁸⁴ Conforme al artículo 248 del CP «*cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno.*»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Cuarto.- Podemos añadir otro caso como por ejemplo el de la Ley 5/2017, de 5 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2018 (prorrogados), que en su disposición adicional decimoséptima indica como cuantía mínima suficiente para cubrir el coste de exacción y recaudación de las deudas 15 euros. En otras palabras Hacienda no intentará cobrar deudas inferiores a 15 euros.

Así las cosas, si un gran presentador, que le cobra a sus clientes lo que va supuestamente a abonar a la Administración tributaria como suplido, y acto seguido reduce la cuota tributaria 14 euros de manera reiterada y de forma consciente, en nuestra opinión (al no aceptarse la figura del delito continuado), estaría cometiendo un **delito de apropiación indebida³⁸⁵ del dinero del contribuyente, y una estafa a la Hacienda Pública.**

En síntesis, un deudor tributario que no sea el obligado al pago cometa una defraudación fiscal obteniendo una devolución indebida por debajo del límite cuantitativo, en nuestra opinión podrá ser procesado por un delito de estafa a la Hacienda Pública.

Más dudoso sería el caso de una apropiación indebida cuando un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria obtiene una devolución tributaria de forma dolosa y no devuelve lo ingresado. Ahora bien, si el tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria, actúa como representante de un obligado tributario, y solicita una devolución de ingresos, de los cuales se apropia, sin ni siquiera tener el obligado tributario derecho a la devolución, se produciría una devolución indebida. Sería un caso de estafa por parte del representante seguido de una apropiación indebida.

Más claro es el caso de apropiación indebida, cuando un asesor fiscal reitera una conducta consistente en pedir al cliente el dinero del tributo para ingresarlo en la Administración tributaria, y sin embargo no lo hace, apoderándose de ese dinero no ingresado.

La STS 789/2012 de 11 octubre (Sala de lo Penal, RJ 2012/11353), es de gran relevancia al distinguir con precisión estafa de apropiación indebida:

«La sustantividad típica de los delitos de apropiación indebida y estafa -decíamos en la STS 448/2012, 30 de mayo (RJ 2012, 9046) -, está fuera de discusión. Los elementos que vertebran el juicio de tipicidad en uno y

³⁸⁵De acuerdo con el artículo 252 del CP, referente a la apropiación indebida «Serán punibles con las penas del artículo 249 o, en su caso, con las del artículo 250, los que teniendo facultades para administrar un patrimonio ajeno, emanadas de la ley, encomendadas por la autoridad o asumidas mediante un negocio jurídico, las infrinjan excediéndose en el ejercicio de las mismas y, de esa manera, causen un perjuicio al patrimonio administrado.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

otro caso no pueden considerarse coincidentes. Sus respectivos elementos nucleares -**engaño versus quebrantamiento de la confianza**- aconsejan extremar la precaución desde la perspectiva de las garantías impuestas por el principio acusatorio. No es de extrañar, por tanto, que la jurisprudencia de esta Sala, no sin algunas excepciones (cfr. STS 928/2005, 11 de julio (RJ 2005, 5416)), haya proclamado la heterogeneidad entre los delitos de apropiación indebida y estafa (SSTS 362/1998, 14 de marzo (RJ 1998, 2354); 918/2008, 31 de diciembre (RJ 2009, 5966); 1298/2009, 10 de diciembre (RJ 2010, 2039); 576/2006, 30 de mayo (RJ 2006, 3232); 1168/2005, 18 de octubre (RJ 2005, 7599), entre otras), razonando que **en el primero el ataque patrimonial se lleva a cabo mediante un engaño con el consiguiente desplazamiento en el patrimonio, mientras que en el segundo el desplazamiento no tiene su origen en aquel engaño motor sino en el abuso de confianza ya depositada en el sujeto activo.**»

El TS distingue ambos delito de la siguiente manera:

- **Estafa:** el desplazamiento patrimonial se lleva a cabo a través del engaño.
- **Apropiación indebida:** el sujeto activo del delito se hace con los bienes o derechos mediante el abuso de la confianza que le profirió verbigracia mediante un contrato de representación para presentar autoliquidaciones.

Castelló Nicas³⁸⁶, referente a la delimitación entre administración desleal³⁸⁷ y apropiación indebida, expresa que « entendemos que si el legislador quiere seguir manteniendo el delito de administración desleal en el Código penal, con campo de actuación propio para castigar determinados comportamientos ejecutados por los administradores, sean de persona física o de persona jurídica, y de especial gravedad en relación con ilícitos de naturaleza civil o mercantil, éste debe quedar fuera del marco de las defraudaciones –tal y como se ha expuesto anteriormente-, ajustando las penas a la menor gravedad de aquél en relación con comportamientos defraudatorios de apropiación de los bienes. De lo contrario, la Administración desleal debe interpretarse como defraudación por parte del administrador, quedando desligada de la apropiación indebida y despenalizando los abusos intensivos, pues no es de recibo que se considere que tanto éstos como los

³⁸⁶ Castelló Nicas, N: «Administración desleal y apropiación indebida tras la reforma de 2015: ¿Compartimentos estancos?» Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología Artículos. RECPC 19-06 (2017). ISSN 1695-0194.

³⁸⁷ Desde el 1 de julio de 2015, el delito de administración desleal ha pasado a tipificarse como un delito societario tipificado en el artículo 252, a cuyo tenor literal «Serán punibles con las penas del artículo 249 o, en su caso, con las del artículo 250, los que teniendo facultades para administrar un patrimonio ajeno, emanadas de la ley, encomendadas por la autoridad o asumidas mediante un negocio jurídico, las infrinjan excediéndose en el ejercicio de las mismas y, de esa manera, causen un perjuicio al patrimonio administrado.»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

extensivos han de castigarse en igual medida, para lo cual, sería absolutamente necesario revisar la actual redacción con el fin de que dejara de tener tan amplio margen.»

4. El fraude en el comercio electrónico.

El fraude en el comercio electrónico (e-commerce)³⁸⁸ se da principalmente en el IVA. El comercio tradicional, basado en un intercambio de bienes y servicios en establecimientos “físicos”, está sufriendo una revolución desde la aparición de internet. Incluso ya no es solo internet la amenaza, sino también la internet profunda o deep web, en las cuales el control es aún menor sirviendo de tapadera para actividades ilícitas como por ejemplo la venta de drogas.

Así las cosas, el comercio electrónico se basa en transacciones que se producen en el ciberespacio, definido por la RAE como *«ámbito virtual creado por medios informáticos.»*

Y claro está, el problema radica en que algo que avanza a un ritmo frenético como las transacciones por el ciberespacio, se da de bruces con la Administración, paradigma de organización con resistencia al cambio, que dicho sea de paso, es inherente a cualquier ser humano. Y cuando hablamos de las TICs, no se puede aplicar la fábula de la liebre y la tortuga, sino más bien de si el coyote consigue atrapar al correcominos. El anonimato que proporciona internet y la inexistencia de un envío de algo tangible al adquirente³⁸⁹, hacen que el pago del IVA sea “opcional”. Asimismo, cabe apuntar que, como consecuencia de la globalización, la persona que vende puede estar situada no ya en el territorio de la UE, sino incluso fuera de ella.

Así las cosas, en este entorno cambiante, las Administraciones tributarias de los distintos países están “perdiendo la batalla”, al no estar preparadas para perseguir intercambios comerciales que se dan en el ciberespacio, sin que a día de hoy exista ni siquiera un intercambio de información suficiente para perseguir la tributación de estos negocios en la red. Y por si fuera poco, las pruebas que se puedan obtener en un ordenador van en contra de la intimidad personal consagrada en el artículo 18.1 de la CE. Para muestra la STS 489/2018 de 23 octubre (Sala de lo Penal, RJ 2018/4937):

³⁸⁸ En el comercio electrónico se producen transacciones de productos y servicios a través de medios de ese carácter como pueden ser las páginas web o las redes sociales tan de moda en la actualidad.

³⁸⁹ En nuestra opinión, la entrega de productos vía e-commerce es más fácil de detectar. El problema viene cuando lo que se vende es algo intangible como puede ser la creación de una página web o derechos de propiedad industrial por citar algunos ejemplos.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

«Por razones que aparecerán a lo largo del discurso argumental se anticipa el estudio del motivo segundo del recurso interpuesto por el condenado. Propugna la nulidad del examen efectuado del ordenador personal del acusado y, consiguientemente, la inutilizabilidad de todas las pruebas derivadas de ese escrutinio en el que se pudo acceder -se dice- a miles de correos electrónicos del acusado. Estaríamos ante pruebas afectadas por la prohibición consagrada en el art. 11.1 LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635) y, por tanto, inaptas para fundar una condena.

La información obrante en tal ordenador, de uso habitual de Maximiliano, recurrente, y obtenida mediante el análisis no consentido del mismo, constituiría la base que sustenta el informe que daría lugar a la querrela y en último término a la condena.

El examen se realizó a través de un programa informático que permitía seleccionar, por su contenido, correos electrónicos sin necesidad de abrirlos (vid. STC 26/2018, de 3 de marzo (RTC 2018, 26)). Según referencias de los peritos, se seleccionaron 20.722 documentos y/o correos electrónicos con esa metodología. A la postre, solo 113 de ellos proporcionaron información relevante para los fines buscados»

Y claro está, en esta cuestión no solo hay una pérdida de recaudación tributaria, sino que es un entorno propicio para la comisión de fraudes³⁹⁰ a las Haciendas Públicas, donde más que estar ocultas las transacciones, la burocrática Administración padece de “ceguera crónica”.

En este sentido, Ramos Prieto y Macarro Osuna³⁹¹ opinan que «dada la frenética evolución de las TIC, los Estados desarrollados han venido manifestando una preocupación creciente por acometer los ajustes

³⁹⁰Para Cubero Truyo «sí resulta conveniente tener en cuenta que el pasado 7 de abril de 2016, la Comisión Europea ha publicado un importante documento sobre la evolución deseable del IVA. Nos referimos a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA, plan de acción al que se le da un significativo título: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir 28. Pues bien, en este Plan de Acción sobre el IVA, junto a otras medidas diversas (eliminación de obstáculos al comercio electrónico; mejoras en la cooperación y la eficacia de las administraciones tributarias para reducir la «brecha del IVA» entre los ingresos previstos y los recaudados; revisión o supresión de la lista de operaciones tasadas que pueden ser gravadas a tipos reducidos...), se plantea el tratamiento de «las transacciones transfronterizas de la misma manera que las operaciones nacionales», esto es, de forma que el vendedor repercuta e ingrese el IVA en su país; con lo cual se paliarían los graves problemas de fraude transfronterizo que tienen su origen en la exención plena de las entregas intracomunitarias y el difícil seguimiento de la tributación posterior, no existiendo controles aduaneros. Se restauraría así para este tipo de operaciones transfronterizas una de las pautas esenciales del IVA, que se basa en el principio de los pagos fraccionados, en virtud del cual cada empresario de la cadena del IVA aporta su parte proporcional del impuesto, en lugar de suspenderse la recaudación hasta el momento del consumo minorista.» Cubero Truyo, A.M.: «La necesidad de sustituir el concepto de adquisiciones intracomunitarias por el de adquisiciones intra-Unión (propuesta de adaptación de la terminología del IVA al Tratado de Lisboa).» Revista Quincena Fiscal núm. 18/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

³⁹¹Ramos Prieto, J; Macarro Osuna, J.M.: «Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad.» Revista Quincena Fiscal núm. 1/2017 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

oportunos en sus sistemas fiscales. De ahí que tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como la Unión Europea comenzaran a dar los primeros pasos en el campo del comercio electrónico desde finales de los 90.»

Afortunadamente, parece que la UE está reaccionando en los fraudes fiscales que afectan al IVA, como es el comercio electrónico. En este sentido la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido realiza las siguientes recomendaciones:

■ *«Para combatir el fraude o la evasión fiscales resulta adecuado que los Estados miembros puedan incluir en la base imponible de una transacción, que implique la transformación de oro de inversión proporcionado por un adquirente, el valor de dicho oro de inversión, en los casos en que, en virtud de la transformación, éste pierda su condición de oro de inversión. Conviene dejar a los Estados miembros un cierto margen de apreciación en la aplicación de esas medidas.*

■ *La supresión de los controles fiscales en las fronteras implica, para evitar distorsiones de la competencia, además de una base imponible uniforme del impuesto, un número de tipos impositivos y de niveles de tipos suficientemente aproximados entre los Estados miembros.*

■ *Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones.*

■ *A fin de impedir el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar las cargas financieras correspondientes a la entrega de oro de pureza superior a cierto grado, resulta justificado autorizar a los Estados miembros para que designen al comprador como deudor del impuesto.*

■ *Conviene que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.»*

Y como colofón añade que dicha Directiva **«SE DICTA DE CONFORMIDAD sobre arrendamientos y comercio electrónico: Reglamento 282/2011, de 15 de marzo (Ref. DOUE-L-2011-80529).»**





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por último, hay que apreciar que el comercio electrónico es un desafío para las aduanas, pudiendo realizarse el contrabando de una manera más sencilla y oculta a la AEAT. En este sentido, la Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, traspuso en ésta materia lo establecido en la precitada directiva. Concretamente en su exposición de motivos indica que:

«Como materia relacionada con el objeto de la regulación del contrabando, se considera necesario introducir una disposición adicional en esta Ley Orgánica, con rango de Ley ordinaria, que, para evitar el abuso de derecho en la utilización de los beneficios aduaneros y fiscales previstos para el régimen de viajeros, procede a la reducción de las exenciones fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales para las labores de tabaco por parte de los residentes y trabajadores fronterizos de la zona fronteriza de Gibraltar y Principado de Andorra. Esta reducción se realiza en aplicación de la potestad concedida a los Estados miembros de la Unión Europea en el artículo 13 de la Directiva 2007/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales.»

En definitiva, estamos ante un grave problema que escapa al control de las Administraciones tributarias de los países que sufren el impago del IVA (o los aranceles si el vendedor está fuera de la UE), por el principal motivo de la falta de intercambio de información fiscal entre los distintos países y porque el fraude electrónico, solo se puede combatir con sus mismas armas.³⁹²

Ya no solo sirve una inspección desplazándose físicamente al local de una empresa, sino que la Inspección Tributaria debe contar con TICs que les proporcionen información suficiente para combatir este tipo de fraudes desde su propio ordenador personal sin necesidad de desplazarse. En otras palabras, la única forma de combatir este fraude es con sus mismas armas.

5. La problemática de las criptomonedas. La BIT COIN.

Las criptomonedas son dinero "virtual", que significa para la RAE *«que tiene existencia aparente y no real.»*

Este tipo de monedas pueden sustituir a cualquier tipo de divisa en los pagos efectuados a través de internet e incluso la internet profunda o deep web.

³⁹²El comercio electrónico no detectado por la Hacienda Pública, puede preceder a un posterior blanqueo de capitales, que a su vez puede originar un delito fiscal.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En la actualidad existen varias criptomonedas. Ejemplos de este tipo de dinero virtual es ether, ripple o dash. Aunque la pionera y más utilizada es la BIT COIN, que nació en 2009. De hecho, establecimientos como Amazon, Starbucks, o Microsoft permiten el pago con BIT COINs.

El problema radica en que al no depender de ningún Estado y poder utilizarse en todos ellos por igual, escapan al control de los mismos. Es decir, no existe un organismo regulador de las criptomonedas.

Para Pérez López³⁹³ el BCE identificó como un grave riesgo la dificultad en la identificación del destinatario del pago mediante criptomonedas, algo que implica un gran riesgo de fraude dado que el beneficiario del pago está en el anonimato. Prosigue dicho autor indicando que, «a nivel internacional, la incidencia del empleo de las criptomonedas con fines de blanqueo de capitales ha atraído la atención de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC), que ha auspiciado la elaboración y publicación de un manual dirigido a mejorar las capacidades de prevención y lucha contra el blanqueo de capitales por medio de criptomonedas de las distintas agencias nacionales, con vistas a fortalecer la cooperación internacional al respecto.»

Afortunadamente se están tomando medidas a nivel internacional. En otras palabras, solo se puede prevenir el blanqueo de capitales procedentes de las criptomonedas, al no pertenecer éstas a ningún Estado, de organismos internacionales. En este sentido, el informe de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 30 de junio de 2017, titulado «cumplimiento de los mandatos del programa de las Naciones Unidas en materia de prevención del delito y justicia penal, con especial referencia a las actividades de cooperación técnica de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito», indica, entre otros puntos, el siguiente:

«Por conducto de su **Programa Mundial contra el Blanqueo de Dinero, la Ocultación del Producto del Delito y la Financiación del Terrorismo**, la UNODC reforzó las capacidades en materia de lucha contra el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo en 75 países de 9 subregiones que solicitaron esa asistencia. Esta se prestó en forma de cursos de capacitación, conferencias internacionales y estudios jurídicos sustantivos destinados a las autoridades judiciales, las unidades de inteligencia financiera, los órganos encargados de hacer cumplir la ley y **las administraciones de aduanas**, inmigración y control de fronteras. Se elaboró un curso de formación de formadores sobre investigaciones relativas a las

³⁹³Pérez López, X.: «Las criptomonedas: consideraciones generales y empleo de las criptomonedas con fines de blanqueo.» *Monografías*. Blanqueo de capitales y TIC: marco jurídico nacional y europeo, modus operandi y criptomonedas. BIB 2018\14879. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2019. ISBN978-84-1309-114-3.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

criptomonedas con miras a actualizar los conocimientos de las autoridades para la comprensión del concepto de criptomoneda y la cooperación internacional en casos conexos. La UNODC prestó asistencia directa a los Estados Miembros para el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, en particular la meta 16.4, a fin de reducir significativamente las corrientes financieras y de armas ilícitas de aquí a 2030.»

Al igual que el comercio electrónico, el pago a través de las criptomonedas escapa al control fronterizo de la aduana del país en cuestión, motivo por el cual las Naciones Unidas están formando al personal de las administraciones de aduanas.

En cuanto a la fiscalidad de las criptomonedas Meritxell Sánchez³⁹⁴, analiza pormenorizadamente la misma:

- En cuanto a imposición directa³⁹⁵, no existe ninguna referencia en nuestras normas a las criptomonedas. La autora considera que el pronunciamiento del Ministerio de Hacienda sobre su naturaleza despejaría muchas incógnitas.
- En el IRPF parecería apropiado asimilar las operaciones realizadas con criptodivisas a las operaciones realizadas con otros elementos patrimoniales. Añadiendo que el inversor deberá tributar en el momento de la venta de las monedas virtuales por la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.
- En relación con el IP, su normativa carece de una norma de valoración de las monedas virtuales, pero sería de aplicación el artículo 24, que indica que *«los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su **precio de mercado** en la fecha del devengo del Impuesto.»*
- Por último, una controversia que plantea dicha autora, es la obligatoriedad de incluir en las criptomonedas en la declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720), indicando que *«muchas son las voces que consideran que dichos monederos no tienen ubicación geográfica y que, por lo tanto, no habría obligación de declaración.»*

³⁹⁴Sánchez M.: «Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión.» *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 937/2018 parte Análisis. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.

³⁹⁵Esta autora añade que *«En cuanto a su imposición indirecta, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tanto el Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Tributos como la Unión Europea por medio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, consideran las criptomonedas como medios de pago, por lo que se encuentran incluidas en la lista de exenciones de dicho impuesto. Dichas prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, consisten en cambiar distintos medios de pago y existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación; es decir, el margen constituido por la diferencia entre el precio al que se compran las divisas y el precio al que se venden a terceros. Por lo tanto, dejan de ser un elemento de intercambio o trueque para convertirse en un medio de pago virtual.»*



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para finalizar este apartado, cabe recordar que, derivado del uso de las criptomonedas, se puede cometer un delito de blanqueo de capitales, y no olvidemos que, como ya hemos expuesto en esta obra, que dicho delito puede ser preparatorio del delito contra la Hacienda Pública.

6. El fraude en las subvenciones y contratos del sector público.

En el delito contra la Hacienda Pública, parece estar en el ojo del huracán el obligado tributario, por el principio de sostenimiento al gasto público mediante un sistema tributario justo.

Pero, leyendo entre líneas, el dinero recaudado por tributos, y perteneciente a la Hacienda Pública se debe gastar en servicios públicos. El título XIV del CP se denomina «de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.» En el fraude a la Seguridad Social, se castiga el impago de las cuotas obrera y patronal por importe superior a 120.000 euros. Pero las cuotas a abonar a la Seguridad Social, tienen una naturaleza tributaria en el fondo, principalmente porque son coactivas y porque son exigidas por una Administración Pública, y por una norma con rango de ley tal y como indica el artículo 31.3 de la CE³⁹⁶, en este caso el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. La similitud entre las conductas y penas entre el artículo 307 y el 305 es total, incluso la semejanza entre el tipo agravado del 305 bis del CP, y el 307 bis de la citada norma es total.

Ahora bien, dentro de la parte del gasto público, el CP considera que es delito contra la Hacienda Pública el fraude en las subvenciones³⁹⁷. Sin embargo no menciona nada al respecto del otro gasto por excelencia de la Administración Pública: los contratos del sector público.

Vayamos por partes, el fraude de subvenciones de la UE se regula en el artículo 305.3 del CP dispone:

«Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta

³⁹⁶El artículo 31.3 de la CE preceptúa que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.»

³⁹⁷El artículo 2.1 de la Ley General de Subvenciones, define éstas como toda disposición dineraria realizada a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos: «a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.

b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una 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 o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.»³⁹⁸

Nótese, que la principal diferencia no es la conducta defraudatoria, sino el umbral objetivo que baja de 120.000 a 50.000 euros. Esto merece un pequeño reproche, puesto que no se entiende que dependiendo de la Administración defraudada se varíe este umbral.

Como similitudes, admite “el reverso del delito” y la atenuante del artículo 305.6 del CP.

Respecto a las subvenciones “autofinanciadas”³⁹⁹ defraudadas al resto de las Administraciones Públicas, el precepto 308.1 del CP expresa lo siguiente:

«El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas en una cantidad o por un valor superior a ciento veinte mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo.»

Sin ánimo de ser exhaustivos, el delito contra las subvenciones se alcanza por las mismas conductas activas y omisivas cuando existe dolo y el importe defraudado es superior a 120.000 euros.

³⁹⁸ Por su parte, el artículo 306 del citado cuerpo legal, referente a la UE también pero a sus presupuestos, indica que: *«El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305, el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía 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 período de tres a seis años.*

Si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una 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 o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.»

³⁹⁹ Las subvenciones “autofinanciadas” son aquellas cuya concesión se financia con fondos propios tributarios de las Administraciones, es decir, no son hay “cofinanciación” como en las subvenciones de la UE, en las cuales un porcentaje de la ayuda pública la financia la Administración de la UE, y otro la Administración Pública concedente.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Asimismo, existe la figura del reverso del delito si cuando incumple las condiciones impuestas en las bases reguladoras a través de la cual se le concedió al sujeto activo del delito, y abone la cuantía adeudada incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió, en los mismos términos que el delito contra la Hacienda Pública de origen tributario.

En este mismo sentido, también se da la atenuante a imagen y semejanza del artículo 305.6 del CP.

La Sala de lo Penal del TS, en Sentencia 523/2006, de 19 de marzo (Sala de lo Penal, RJ 2006/3678) indica el bien jurídico protegido en este delito:

*«(...) en el caso de los delitos contra la hacienda pública el legislador ya ha introducido una cuantificación del daño determinante de la relevancia penal del hecho, al condicionar la punibilidad mediante un límite mínimo del perjuicio que el mismo debe haber causado. En tales casos, es totalmente innecesario, además de la constatación de la tipicidad, un nuevo juicio adicional sobre el daño causado por la defraudación a la «política subvencional» del ente que otorga la subvención. Todo ello sin perjuicio de que **el delito de fraude de subvenciones protege el patrimonio del ente público que otorga la subvención** y que la suposición de un supuesto bien jurídico consistente en la «política subvencional» es completamente ajena al derecho vigente.»*

No estamos de acuerdo con el TS, el bien jurídico protegido no es solo del ente que otorga la subvención, puesto que los créditos presupuestarios los distribuye entre los Ministerios (Consejerías o Concejalías) la Dirección General de Presupuestos con cargo a la previsión de derechos recaudados, en su mayoría de origen tributario. Es decir, el bien jurídico protegido no puede ser un solo ente, sino toda la Hacienda Pública. De hecho esa opinión, va en contra de la Ley General Presupuestaria del Estado (a la que el TS está sujeta como a cualquier ley), que en su artículo 27.3 indica que *«los recursos del Estado, los de cada uno de sus organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados.»* El principio de desafectación de los ingresos, significa en Derecho Presupuestario, que los recursos públicos no están vinculados a ningún gasto en concreto (salvo ley⁴⁰⁰), y por ende a ningún órgano concedente, sino que la Hacienda Pública es única. Y para más INRI, si no es una agencia en el uso de sus potestades administrativas, todos los Ministerios tienen un mismo CIF, es decir, la misma personalidad jurídica.

⁴⁰⁰Recordemos que las Bases Reguladoras de Subvenciones se regulan por una norma reglamentaria sin rango de ley.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, ¿Qué ocurre si ese dinero recaudado por el contribuyente es objeto de una malversación o apropiación indebida⁴⁰¹⁴⁰² sin llegar a los ciudadanos? ¿Y si el funcionario o alto cargo adjudica un contrato⁴⁰³ sin ser la oferta económicamente más ventajosa⁴⁰⁴, por mediación de un cohecho⁴⁰⁵ o tráfico de influencias?

Respondemos a ambas preguntas:

■ Si existe una malversación con apropiación indebida de los recursos de la Hacienda Pública, es manifiesto, claro, indudable, evidente, notorio, obvio, ostensible, palpable, patente, público y notorio que existe un perjuicio a la Hacienda Pública, y que si se superase los 120.000 euros, al tener esas conductas dolo y engaño, en nuestra opinión sería, además de malversación o apropiación indebida, un delito contra la Hacienda Pública por más que el CP a día de hoy, no lo contemple.

■ Si se adjudica un contrato sin ser la oferta económicamente más ventajosa por un cohecho, habrá un sobrecoste en el contrato en cuestión, y ese coste ¿Quién lo abonará? Pues la Hacienda Pública con el dinero del contribuyente. Por tanto estamos ante otro delito conexo al de cohecho.⁴⁰⁶

⁴⁰¹ Para la RAE malversar es «**Apropiarse** o destinar los caudales públicos a un uso ajeno a su función»

⁴⁰² El artículo 432.1 del CP indica que «La autoridad o funcionario público que cometiere el delito del artículo 252 (**causar un perjuicio al patrimonio administrado, es decir, el de la Hacienda Pública**) sobre el patrimonio público, será castigado con una pena de prisión de dos a seis años, inhabilitación especial para cargo o empleo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de seis a diez años.»

⁴⁰³ La Ley de Contratos del Sector Público en su precepto 12.1 regula los contratos típicos, a saber: contratos de obras, concesión de obras, concesión de servicios, suministro y servicios que celebren las entidades pertenecientes al sector público. No solo los contratos típicos son lo que realizan las Administraciones Públicas. En este sentido la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas regula los siguientes contratos: contratos para la explotación de bienes patrimoniales, adquisición de inmuebles o derechos sobre los mismos, adquisición de edificios en construcción, adquisición de bienes inmuebles en el extranjero, adquisición de bienes por reducción de capital o fondos propios, adquisición de bienes muebles, adquisición de derechos de propiedad incorporal, arrendamiento de bienes inmuebles, arrendamiento de parte del derecho de uso o utilización compartida de inmuebles, arrendamiento financiero y otros contratos mixtos de arrendamiento con opción de compra, y concesiones de bienes de dominio público.

⁴⁰⁴ La LCSP en su precepto 150.1 preceptúa que «se atenderá a los criterios de adjudicación señalados en el pliego, pudiéndose solicitar para ello cuantos informes técnicos se estime pertinentes. **Cuando el único criterio a considerar sea el precio, se entenderá que la mejor oferta es la que incorpora el precio más bajo.**»

⁴⁰⁵ El artículo 419 del CP dispone: «La autoridad o funcionario público que, en provecho propio o de un tercero, recibiere o solicitare, por sí o por persona interpuesta, dádiva, favor o retribución de cualquier clase o aceptare ofrecimiento o promesa para realizar en el ejercicio de su cargo un acto contrario a los deberes inherentes al mismo o para no realizar o retrasar injustificadamente el que debiera practicar, incurrirá en la pena de prisión de tres a seis años, multa de doce a veinticuatro meses, e inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a doce años, sin perjuicio de la pena correspondiente al acto realizado, omitido o retrasado en razón de la retribución o promesa, si fuera constitutivo de delito.»

⁴⁰⁶ Jurisprudencialmente, para la Sala de lo Penal del TS, en Sentencia núm. 613/2016 de 8 julio (RJ 2016/3179):

«**El delito del art. 439, decíamos, no es una norma penal en blanco; no es un precepto vicario de una regulación administrativa. No exige identificar previamente una norma administrativa que imponga de forma precisa el deber de abstención. El núcleo del precepto está en el verbo aprovecharse. Habrá actuación reprobable penalmente si el funcionario se aprovecha de su condición para beneficiar a una empresa en la que tiene intereses directos o indirectos**»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Sobre la malversación, traemos a colación, la STS 310/2003, de 7 de marzo (Sala de lo Penal, RJ 2003/2557): «la acción de malversar se consume cuando se realiza el acto de disposición que genera la disposición de los fondos públicos para una determinada operación. Es claro que el texto legal utiliza el verbo «sustraer», que genera, en una primera lectura, la idea de una malversación de cosas. Sin embargo el tipo penal no solo se refiere a «efectos», sino también a caudales y respecto de estos se debe entender que la infracción del deber del funcionario que se exterioriza en la sustracción se consume ya cuando se dispone de los fondos públicos. Es preciso tener presente que la acción de sustraer, también característica del delito de hurto, admite diversos sentidos y que uno de ellos es el de la «remotio» o sea la simple remoción de la cosa del lugar que ocupa, lo que trasladado al manejo de dineros públicos es equivalente a la disposición (...)

En síntesis, estamos ante un delito conexo al de defraudación tributaria aunque lo omita como tal el CP en el título XIV, puesto que cuando se adjudican contratos de forma irregular, la perjudicada será la Hacienda Pública.

7. Los precios transferencia en operaciones vinculadas.

Los precios de transferencia son los que se dan en operaciones entre sociedades de un mismo grupo empresarial⁴⁰⁷. Las operaciones entre empresas de un mismo grupo se denominan vinculadas. ¿Y dónde radica el problema? Pues que en las transferencias entre empresas de este tipo, se asimilan a las que pueden realizarse entre familiares por consanguinidad o afinidad. Dicho de otra forma, en las operaciones vinculadas, al ser todas las empresas del mismo grupo, éstas pueden ponerse de acuerdo para que el precio de transferencia sea más bajo al de mercado, con la consecuente menor tributación efectiva.

actuando deliberadamente con la voluntad de poner la función al servicio de esos intereses personales. Por eso puede existir infracción del deber de abstención, incluso palmaria, sin que exista delito del art. 439 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) cuando se constate que no ha existido ese aprovechamiento; y, de modo inverso, puede surgir el delito en situaciones en que podría discutirse si las relaciones del funcionario encajaban o no estrictamente en algunas de las causas de abstención, pero en las que ha concurrido ese aprovechamiento del cargo.»

El artículo 439 del CP dispone: «La autoridad o funcionario público que, debiendo intervenir por razón de su cargo en cualquier clase de contrato, asunto, operación o actividad, se aproveche de tal circunstancia para forzar o facilitarse cualquier forma de participación, directa o por persona interpuesta, en tales negocios o actuaciones, incurrirá en la pena de prisión de seis meses a dos años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de dos a siete años.»

⁴⁰⁷ De conformidad con el artículo 42 del Código de Comercio «Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- Posea la mayoría de los derechos de voto.
- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración (...)

Página 331

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificó la LIS en materia de precios de transferencia

«1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por **su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.**»⁴⁰⁸

La AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), en Sentencia de 20 mayo 2004 (JT 2004/1079)

«(...) La utilización correcta de este método exige que, en efecto, la Administración se asegure de que las operaciones con las que compara **la operación vinculada sean realmente similares, esto es, homogéneas**, para que resulte válido término de comparación; de manera que **para la fijación de un precio de mercado con el que poder válidamente comparar el hipotético precio de transferencia, es necesaria la concurrencia de determinadas premisas sin las cuales no cabe hablar de «operaciones similares»** que es a lo que el transcrito precepto reglamentario se refiere. Así, habrá que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, las operaciones que se comparen habrán de referirse a mercancías iguales o similares, las transacciones comparadas tendrán que tener volumen equivalente (habida cuenta que el precio de un bien está también en función del número de operaciones que sobre el mismo se realicen) también el tramo en que se realicen dichas operaciones comparadas habrá de ser el mismo (ya que los

⁴⁰⁸ El artículo 18.4 de la actual Ley del IS dispone que «**para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:**

- a) **Método del precio libre comparable**, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b) **Método del coste incrementado**, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- c) **Método del precio de reventa**, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- d) **Método de la distribución del resultado**, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- e) **Método del margen neto operacional**, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

precios varían también según que la transacción se haya efectuado entre, por ejemplo, fabricante y mayorista, mayorista y minorista o minorista y consumidor final) finalmente, las operaciones habrán de tener también un mismo marco temporal.»

Como comentario a la Sentencia anterior, la AN expresa con acierto que para esclarecer cual es el precio de mercado en una operación vinculada, habrá que tener en cuenta:

- El término geográfico, puesto que un producto puede tener un valor de mercado superior en una región u otra.
- La homogeneidad en el producto de referencia mediante el cual se compara el precio de mercado.
- Que la operación de referencia, se produzca en un momento temporal próximo en el tiempo, habida cuenta de deflactar la operación.
- Teniendo en cuenta el número de operaciones habida cuenta que un adquirente de un mayor número de productos tendrá un poder de negociación mayor que un comprador de pocas unidades del producto⁴⁰⁹,
- Considerando el número de intermediarios que intervienen en la operación hasta su destino final.

Por otra parte, para Patón García⁴¹⁰, indica que hay que distinguir entre bienes tangibles e intangibles en los precios de transferencia, opinión que compartimos plenamente:

«El capítulo VI de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias ofrece una lista abierta de lo que se considera como un bien intangible desde la perspectiva de precios de transferencia. Se trata de bienes inmateriales, que son susceptibles de ser propiedad o estar bajo el control de una entidad, para ser utilizados en actividades comerciales, y cuya cesión o licencia implicaría el pago de una contraprestación en el caso de una operación en circunstancias comparables entre entidades no vinculadas: patentes, know-how, secretos comerciales, marcas, nombres comerciales, reputación o goodwill, licencias y concesiones administrativas, licencias sobre intangibles de terceros, etc.

⁴⁰⁹Véase en este sentido las cinco fuerzas competitivas de Porter. Porter, M.E.: «How Competitive Forces Shape Strategy.» *Harvard Business Review*.1979.

⁴¹⁰Patón García, G: «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al proyecto BEPS.» *Revista Quincena Fiscal* núm. 15/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Resulta crucial diferenciar estos conceptos de aquellos otros elementos que, no obstante ser susceptibles de resultar determinantes en la fijación del precio de mercado de una concreta operación, no merecen la calificación de intangibles a los efectos que ahora nos ocupan. Tal es caso, por ejemplo de las sinergias generadas por el grupo —que pueden contribuir a incrementar el margen de beneficios— o las características concretas de un determinado mercado, susceptibles de afectar de forma importante al precio de mercado de un producto o servicio»⁴¹¹

En conclusión, tal y como dispone la exposición de motivos de la Ley 36/2006⁴¹², ésta se dicta para desincentivar las transacciones entre empresas del mismo grupo por debajo incluso del precio de coste, algo que supone un grave perjuicio a la Hacienda Pública.

8. Conclusiones parciales.

- En un entorno globalizado la poco cambiante Administración Pública, por ahora no tiene recursos suficientes para la lucha contra fraudes derivados del comercio electrónico o de las criptomonedas. Aunque se están tomando medidas a nivel internacional, hay que tomar medidas “de calado” con bases de datos únicas entre países para poder investigar al presunto culpable de estos delitos.
- Por último, consideramos que los contratos adjudicados de forma irregular, al igual que las subvenciones reintegrables, dañan a la Hacienda Pública, puesto que por motivos evidentes, cualquier contrato adjudicado por, verbigracia, un Ministerio siempre estará financiado con recursos de la misma.

⁴¹¹Para Misle y Miramón «en general, las herramientas de evaluación de riesgos permiten a las administraciones tributarias establecer indicadores (por ejemplo, proporción de ingresos procedente de partes vinculadas) sobre si determinados contribuyentes o transacciones, pueden suponer un mayor riesgo de elusión fiscal. Así, actualmente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) está elaborando un conjunto de herramientas para la evaluación de riesgos de precios de transferencia, con el objeto de ayudar a las jurisdicciones en el diseño y la implementación de instrumentos para analizar los riesgos en esta materia. En este sentido, España se une a una creciente tendencia internacional de sofisticación en la detección de posibles políticas agresivas en materia de precios de transferencia.» Misle, B; Miramón, I.: «La AEAT y el análisis de riesgos de Precios de Transferencia.» Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 938/2018 parte Análisis. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.

⁴¹²La exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal indica que: «Ésta es una medida ya adoptada en países de nuestro entorno, donde ha demostrado su eficacia con un carácter especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste. Téngase en cuenta que dichas tramas provocan graves distorsiones en los mercados, especialmente en los precios de aquellos sectores económicos que se han visto afectados por ellas, además de suponer un grave quebranto a la Hacienda Pública. (...)El segundo objetivo es adaptar la legislación española en **materia de precios de transferencia** al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.»



CAPÍTULO 13. EL DELITO FISCAL EN LOS PRINCIPALES TRIBUTOS.

1. Los cambios de residencia ficticios. Especial referencia al IRPF, IP e ISD.

El uso de las competencias normativas en las Comunidades Autónomas es muy controvertido. Con la instauración del actual sistema de financiación mediante la LO 3/2009 y la Ley 22/2009, no se altera la amplia capacidad normativa conferida a las CCAA aunque sí se modifica de manera relevante el concepto de residencia habitual.⁴¹³

Comenzando con el **IRPF**, si bien en este tributo las CCAA no tienen la posibilidad de modificar la tarifa aplicable a la base imponible del ahorro, si es posible hacerlo en la tarifa que se emplea sobre la base imponible general, donde se imputan las rentas del trabajo. Tejerizo López⁴¹⁴ se muestra a favor del uso de la capacidad normativa en la base imponible general, pero apunta que para que tuviera éxito sería necesario un consenso entre las distintas CCAA para evitar guerras fiscales y su lucha contra la deslocalización de las personas o de las rentas. En nuestra opinión, la capacidad de gestión de las CCAA está fuera de toda duda, pero la cesión normativa debe ser armonizada con unos topes máximos y mínimos que no provoquen cambios de residencia inexistentes.

No hay más que ver, con la “excusa” de la aplicación del artículo 155 de la CE, muchas empresas catalanas trasladaron su sede social a Madrid, y ello supuso, para su jolgorio un “aumento en los emolumentos netos” percibidos por los consejeros de las grandes empresas.

Para Ribes Ribes⁴¹⁵ «La competencia fiscal con otras CC.AA. ha sido una de las causas apuntadas. De hecho, autores como Tejerizo López, partidarios del uso de tal capacidad sobre la tarifa autonómica como fuente de financiación apreciable, advierten que para que tal intervención fuera eficaz sería necesaria, entre otras

⁴¹³Ribes, Ribes, A. señala que «Pensamos, señaladamente, en la influencia que, a priori, tiene la exención del ISD en País Vasco y Navarra respecto a las CC. AA. limitofes. Sin duda, la posibilidad de ejercer mayores competencias normativas sobre este impuesto ha permitido a estas últimas ser más competitivas fiscalmente.». Ribes, Ribes, A.: «Poder normativo autonómico y tributos cedidos.» Editorial Tirant Lo Blanch, 2012. ISBN13:9788490047521.

⁴¹⁴Tejerizo López, J. M.: «Razones para la revisión del modelo actual de financiación autonómica». Conferencia impartida en la «Jornada sobre financiación autonómica», organizada por la Universidad de Castilla La Mancha y celebrada en Albacete, noviembre 2009, p. 9.

⁴¹⁵Ribes, Ribes, A.: *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Editorial Tirant Lo Blanch, 2012. ISBN13:9788490047521.



condiciones, un cierto acuerdo entre las distintas CC. AA. para evitar guerras tributarias, así como determinadas medidas para luchar contra la deslocalización de las personas o de las rentas.» Cuando estos autores hablan de consenso entre Comunidades Autónomas, indirectamente están hablando de armonización fiscal, que en contraposición con los precitados autores, pensamos que dicha armonización debe partir del Estado, y hacer una ley de máximos y de mínimos, a imagen y semejanza del Texto Refundido de las Haciendas Locales.

Estas deslocalizaciones, cuando son fraudulentas, van, intrínsecamente, en contra de la libertad de circulación del artículo 19 de la CE, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y del precepto 19 de la LOFCA.

Por otra parte, en el IP las CCAA pueden regular la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones. Comunidades como Andalucía han subido la tarifa (hasta 2019), mientras que otras como Madrid mantienen una bonificación del 100% de la cuota establecida. Al ser un impuesto complementario del IRPF, es obvio que también puede “empujar” a un contribuyente al traslado de su residencia fiscal con *animus defraudandi*, es decir, a un traslado de residencia inexistente pero declarada como tal a la Administración.

En cuanto al **ISD**, en este tributo y más concretamente en la modalidad “sucesiones”, existen verdaderos problemas en saber cuándo un heredero se convierte en sujeto pasivo del tributo. Para Guerra Reguera⁴¹⁶ *«la presentación del impuesto no es un dato decisivo para considerar aceptada la herencia, pero tampoco dista demasiado de serlo. Ésta es la tesis que de forma velada defiende la Dirección General de Tributos, y nosotros la suscribimos plenamente. No nos engañemos. Salvo algún caso especial –que por supuesto podría darse–, quien no tiene intención de heredar desde luego no paga el impuesto. Eso es a nuestro juicio lo que dicta el sentido común.»* Dicho esto y estando de acuerdo con dicho autor, es lógico que hasta que no se considere que el heredero es obligado tributario, no podrá, por motivos evidentes cometer alguna infracción tributaria o un delito contra la Hacienda Pública.

Llegados a este punto, siempre está el problema de si el cambio de residencia es simulación o economía de opción, cuestión que deberá dilucidarse viendo si el cambio de residencia es real o ficticio.⁴¹⁷

⁴¹⁶ Guerra Reguera, M.: *«La conmutación del usufructo del cónyuge por otros bienes y derechos. Artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Análisis y comentario de la Doctrina de la Dirección General de Tributos»*. Publicación: *Revista Quincena Fiscal* núm. 22/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

⁴¹⁷ Ahora bien, al igual que en el IRPF, ya se trate de normativa estatal o autonómica, será la AEAT quien ponga en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, si se trata





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

A este respecto la Ley 22/2009 (artículo 28) considera persona física residente en territorio español, lo es de una determinada Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

- a) Del período impositivo, en el IRPF y en el IP.
- b) Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el ISD. Nótese que el cómputo de los cinco años opera también para la modalidad Donaciones del ISD.
- c) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el ITPAJD y en el IEDMT.

A modo de ejemplo, un futuro causante puede ir trasladando su residencia a una Comunidad Autónoma más ventajosa fiscalmente, aplicando una planificación fiscal y siendo economía de opción, pero ¿Qué ocurriría en el caso de que declare su residencia en ese territorio más ventajoso, y realmente el causante estuviese viviendo en otro cuando la diferencia de cuota entre la aplicación de las dos normas autonómicas en cuestión superasen los 120.000 euros? Pues no cabe duda de que habría ánimo de defraudar y sería sujeto activo del delito fiscal. Pero claro, aquí hay un pequeño matiz si se trata de una sucesión mortis causa, que ni la infracción tributaria es transmisible a los causahabientes por ser el causante persona física (vid. artículo 39 de la LGT) y por motivos obvios el delito por defraudación fiscal. En otras palabras, solo podría ser condenado antes de su fallecimiento.

Ahora bien, si la Administración tributaria consigue demostrar que en virtud del artículo 42.1.a) son responsables solidarios las personas que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, cuya responsabilidad también se extiende a la sanción, si habría un delito contra la Hacienda Pública. Estaríamos en el caso de que un asesor fiscal (si es representante legal) que haya realizado una planificación fiscal fraudulenta, o bien un heredero o legatario con *animus defraudandi*, al fin y al cabo un *extraneus*.

Obviamente, este problema no se daría intervivos, donde el donatario de un bien que no sea inmueble (dado que el punto de conexión en ese caso sería donde radique el inmueble) finja una residencia el ahorro en cuota sea superior a 120.000 euros, por la aplicación de las dos normativas autonómicas enfrentadas, es

de un procedimiento de comprobación realizado por una Comunidad Autónoma, será la autoridad competente de la misma quien lo comunique al citado Ministerio.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

decir, la que declara y en la que realmente reside. Este caso sería también claro de un delito contra la Hacienda Pública.

Aunque nos hemos centrado en los cambios de residencia, resulta evidente que se podrá cometer un delito por defraudación fiscal por cualquier maniobra dolosa que consiga un ahorro en cuota de 120.000 euros. A modo de ejemplo si una persona física se dedica a una actividad empresarial en estimación directa, y les compra a otros empresarios en módulos facturas falsas para poder deducírselas (alcanzando un ahorro fiscal de 120.000 en la cuota líquida), el primero de los empresarios cometerá un delito fiscal, y el segundo de ellos un delito por falsedad documental.

Por otra parte, la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 6ª), en Sentencia de 31 julio 2000 (JUR 2001/15776) condenó a los acusados por delito fiscal, por la modalidad donaciones, en los siguientes términos:

«No existe duda, y en realidad no se discute, de que los hechos, tal como aparecen descritos en la primera parte de la declaración de hechos probados, integran actos de elusión de tributos, en concreto del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas los que constituyen los delitos antes mencionados en los apartados 1 a 4 de este fundamento de derecho y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los que se incluyen en los apartados 5 a 9, pues, en el primer caso, se realiza el hecho imponible del IRPF, por incremento patrimonial del acusado Francisco M. F. por venta de fincas de su propiedad, y, en el segundo, el del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por entrega de dinero a título gratuito que el antes dicho vendedor hizo a diversas personas hoy acusadas, sin que los obligados al pago lo hayan efectuado en ninguno de los citados supuestos, sino que, por el contrario, han llevado a cabo complejos montajes, con simulación de varios negocios jurídicos, para evitar el pago de los referidos impuestos.

(...) La mera lectura de la secuencia negocial que antes se ha descrito lleva a la conclusión inequívoca del carácter simulado de los negocios llevados a cabo entre los acusados y dos sociedades controladas por la familia M. e inactivas, carentes de finalidad económica propia y sólo encaminados a obtener no ya una minoración del coste fiscal de las ventas y donaciones que se han dicho, sino que éste fuese en la práctica inexistente, aunque, sin duda, se cumplieran escrupulosamente los deberes formales de presentación de liquidaciones por los negocios jurídicos supuestamente realizados.»⁴¹⁸

⁴¹⁸Téngase en cuenta que conforme al artículo 40.7 del Reglamento del ISD «No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para Guerra Reguera⁴¹⁹ **«hay quienes encuentran en el derecho a la libre circulación de personas dentro de la Unión un pretexto ideal para eludir el pago de tributos o recortar de modo relevante la presión fiscal. Especialmente significativo puede resultar el caso con relación a las plusvalías y ganancias de capital. Si cambiando de residencia puedo reducir el coste fiscal que supone la realización de unas plusvalías o la obtención de unas rentas de capital, ¿qué me impide hacerlo?.»** En este caso Guerra Reguera se refiere a la economía de opción, no a un cambio de residencia irreal.

También es crítico con el actual sistema de financiación autonómico Lasarte Álvarez⁴²⁰, quien en el concreto caso del ISD opina que **«pueden darse disparidades similares en el tratamiento fiscal de la herencia entre los casos del Impuesto sobre Sucesiones cedido y no cedido (que pueden darse en una misma herencia), lo que puede plantear problemas de desigualdad relacionados con los principios nacionales y europeos de libre circulación de personas y capitales.»**

Y es precisamente la cesión “indiscriminada” de competencias normativas (que no de gestión) las que pueden fomentar comportamientos fraudulentos al optar muchos contribuyentes a cambiar su residencia de una comunidad a otras (muchas veces de forma ficticia)) para tener una menor presión fiscal.

Sobre esta cuestión, Hermosín Álvarez⁴²¹ es muy crítica con la actual Ley 22/2009, opinando que dicha norma **«resulta superflua y a nuestro juicio, no sería una norma «antiabuso» puesto el cambio de residencia es real, efectivo y legítimo. Eso es precisamente lo que habría que vigilar, que los cambios de residencia sean reales y no ficticios y para ello existen medios en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que este tipo de presunciones y ficciones resultan totalmente prescindibles.»**

Por último analizaremos el posible delito fiscal por no adicionar bienes ocultos en ISD. Este procedimiento consiste en añadir bienes a la masa hereditaria (sólo en transmisiones mortis causa), y se encuentra regulado en el artículo 93⁴²² del Reglamento del ISD. En estos casos, puede haber una ocultación dolosa cuya

⁴¹⁹ Guerra Reguera, M: *«Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa»*. Universidad Pablo Olavide. Sevilla. Scuola Europea di Alti Studi Tributari. Universidad de Bolonia .Taller n.º 2. Primera Parte. Imposición sobre la renta e impuestos de salida. Director: Javier Lasarte Álvarez. Coordinadores Francisco Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto.

⁴²⁰ Lasarte Álvarez, J: *«Reflexión sobre el impuesto de sucesiones.»* .BITplus. n.º 224.págs. 12-24.2018.

⁴²¹ Hermosín Álvarez, M: *«Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una menor tributación efectiva.»* Publicación: *Revista Quincena Fiscal* núm. 21/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

⁴²² El artículo 93 del Reglamento del ISD dispone que *«Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

incidencia en la cuota pueda superar los 120.000 en la deuda por el bien o bienes ocultos (valga la redundancia), y por tanto sería un caso claro de delito contra la Hacienda Pública autonómica en estos casos.

2. El fraude en IVA. La falsedad documental y el fraude carrusel.

2.1 La falsedad documental.

Este delito, como su propio nombre indica, consiste en falsificar documentos. A nivel tributario, es de gran relevancia la factura, que también puede ser objeto de un delito de falsedad documental. El caso típico, es el del empresario en estimación objetiva⁴²³ que vende facturas falsas a "sus clientes" para que éstos minoren la cuota a pagar.

El artículo 390.1 del CP recoge el delito de falsedad documental:

«Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad:

1.º *Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial.*

2.º *Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad.*

3.º *Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho.*

refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionales, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan.»

⁴²³La estimación objetiva es una de las formas de calcular la base imponible en IRPF, junto con la estimación directa e indirecta, pero en lugar de calcular la ganancia por ingresos menos gastos, se hace por referencia a módulos como por ejemplo en un bar los metros de barra, la luz consumida o número de personal asalariado.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

4.º *Faltando a la verdad en la narración de los hechos.»*

Los casos 1º y 2º son los aplicables a las facturas falsas o falseadas⁴²⁴, que son delitos compatibles con el delito fiscal y con el delito contable.⁴²⁵

El TEAC, en Resolución 05905/2014/00/00, de 25 de enero de 2018 expresa lo que reproducimos a continuación:

*«Atendida la definición del tipo establecida por la norma legal, **no cabe duda que tan incumplimiento de la obligación de facturación' constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales. Así, de aceptarse las tesis de la recurrente, los hechos descritos tampoco podrían, en su caso, ser constitutivos de delito de falsedad en documento mercantil, pues bajo la misma argumentación podría sostenerse entonces que ninguna actividad mercantil habría ejercido aquél, interpretación ésta que ningún Tribunal del orden penal ha tenido a bien considerar.***

Además, la obligación de expedir factura no solo incumbe a empresarios y profesionales sino a “otras personas y entidades”, lo que constituye un claro exponente de que dicha obligación de facturación viene referenciada o atiende, no tanto a la persona física o jurídica que realiza determinada actividad, sino a ésta misma, lo que viene refrendado en toda una serie de supuestos en los que la norma exonera de tales obligaciones a quienes inicialmente pudieran resultar obligados (artículo 3), u en otros casos admite la emisión de documentos sustitutivos (artículo 4).»

Pero, en las facturas, no se debe confundir un dato falso con uno no suficientemente justificado, como bien apunta el TEAC en Resolución de 23 de octubre de 2008 (JT 2009/640):

⁴²⁴El artículo 184 de la LGT considera un medio fraudulento *«el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.»*

⁴²⁵Aunque pueden dar el caso de que se condene a una persona por falsedad documental y no por delito contra la Hacienda Pública, tal y como expone la Sentencia nº 704/2014 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 24 de Octubre de 2014 (n.º de recurso 334/2014):

«En la sentencia recurrida se condena a Ismael como autor de un delito continuado de apropiación indebida y otro de falsedad documental, por la confección mendaz de una serie de facturas que se describen en el factum, operativa diseñada, consciente y voluntariamente, para distraer indebidamente fondos que incluía la confección por otras empresas de facturas que carecían de sustento real (hechos probados, IV a XI), lo cual determina que sea condenado también por falsedad documental.

Se le absuelve, sin embargo, de dos delitos contra la Hacienda Pública, en la relación concursal definida en el art. 77 del Código Penal.»



«En el caso que nos ocupa es evidente que **no nos encontramos ante la omisión de datos relevantes sino ante la improcedente inclusión de datos, ahora bien, para que tal inclusión pueda dar lugar al tipo infractor** es necesario, por requerirlo así expresamente la norma, que los datos incluidos en la autoliquidación y que motivan la solicitud indebida de devolución sean **falsos**, y es en este aspecto donde **no podemos apreciar la comisión del tipo infractor** en el presente caso toda vez que en ningún momento, ni en el expediente de liquidación ni en el sancionador que deriva del mismo, se llega siquiera a afirmar o presumir la falsedad de las retenciones deducidas por el interesado, y así, en la liquidación provisional (transcrita en el antecedente de hecho segundo de la presente resolución) se habla de insuficiencia de prueba, insuficiencia de acreditación e insuficiencia de justificación pero no de falsedad. Asimismo, en el acuerdo sancionador lo que se indica es que « Según ha quedado motivado en la resolución de la liquidación practicada, las retenciones consignadas no han sido suficientemente acreditadas, por lo que se ha producido el supuesto de infracción regulado en el artículo 194.1 de la LGT ».

Como comentario a la sentencia anterior, si en una factura se olvida algún dato de poca relevancia como el desglose del IVA, será sancionado tributariamente, pero no por un delito de falsedad documental, dado que el dato se puede extraer con un simple cálculo aritmético. De hecho, en el caso que exponemos, iría en contra del principio de proporcionalidad.

3.2. El fraude carrusel.

El fraude carrusel se da en las operaciones intracomunitarias del IVA⁴²⁶ a través de una trama organizada de empresas que al no abonar el IVA, pueden obtener una subvención indirectamente a los productos y venderlos a precios más competitivos.⁴²⁷

Todo parte de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, que crea el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes.

⁴²⁶ Es una de las modalidades que grava el IVA, a saber:

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.**
- c) Las importaciones de bienes.

⁴²⁷ Para Cubero Truyo los impuestos indirectos llevan asociada su naturaleza real, pero en el IVA no resulta nada fácil determinar el territorio en que se entienden realizadas operaciones entre países. Cubero Truyo, A.: *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*. Valencia : Tirant lo Blanch, 2016. ISBN 978-84-9086-988-8.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Así, se prevé en la precitada directiva que *«todos los operadores comunitarios deberán identificarse a efectos del IVA en los Estados miembros en que realicen operaciones sujetas al impuesto; que los sujetos pasivos deberán presentar declaraciones periódicas, en las que consignarán separadamente las operaciones intracomunitarias y declaraciones anuales con el resumen de las entregas efectuadas con destino a los demás Estados miembros, para posibilitar a las Administraciones la confección de listados recapitulativos de los envíos que, durante cada período, se hayan realizado desde cada Estado miembro con destino a los demás y, asimismo, se prevé la obligación de una contabilización específica de determinadas operaciones intracomunitarias (ejecuciones de obra, transferencias de bienes) para facilitar su seguimiento.»*

Según la citada Directiva IVA, en las operaciones de adquisición de bienes intracomunitarias nos encontramos que en el Estado Miembro de la UE del transmitente, la operación está exenta de IVA, pero no lo está en el Estado del adquirente, donde el adquirente se ha de repercutir y, a la vez, compensar, de forma que no genera un ingreso en la Hacienda pública. No obstante, cuando transmite el producto adquirido por medio de una operación intracomunitaria debe repercutir e ingresar en la Hacienda pública el IVA devengado en la venta.

Recapitulando, el fraude radica en que el importador real (“mayorista” o “bróker” en inglés) crea e interpone una sociedad a la que se le llama “trucha” (en inglés “misino tarde”), que es la que realiza formalmente la adquisición intracomunitaria, de manera que posteriormente vende al bróker el género repercutiendo un IVA que nunca ingresará en Hacienda y que terminará devolviendo al bróker o repartiéndoselo con él.

En los casos más sofisticados de fraude carrusel, se crean diversas sociedades “pantalla” (“buffers” en la lengua de Shakespeare) interpuestas entre la “trucha” y el “bróker” para “despistar” a las Administraciones tributarias competentes de los Estados Miembros sujetos a la Directiva. Item más, hay casos donde las sociedades “pantalla” y “trucha” cambian sus cometidos, es decir, la “pantalla” hace de “trucha” y viceversa.

En definitiva, independientemente del nivel de sofisticación del entramado de empresas, lo que siempre ocurre es que la “trucha” no ingresa el IVA devengado debido a que las ventas que realiza a las “broker”, “pantallas” o a un tercero de otro Estado Miembro (que no tienen por qué estar implicado en el fraude) la Hacienda Pública procederá a la devolución del IVA que nunca fue ingresado por la “trucha”.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Para realizar este tipo de fraude se necesita un entramado de empresas, es decir, que la defraudación se cometerá en el seno de una organización o de un grupo criminal⁴²⁸. La organización criminal en el CP está más penada en términos generales que el grupo criminal, pero a efectos del delito contra la Hacienda Pública siempre se dará el tipo agravado.

La UE incluso encargó a un grupo de expertos Financial Action Task Force /Groupe d'action financière, en fecha 23 de febrero de 2007 el denominado "Laúndering the proceeds of VAT carousel fraud", que indica lo siguiente:

«El fraude en el carrusel de IVA implica un ataque criminal organizado contra los sistemas de impuestos de deber común para estafar a los gobiernos de dinero que debería pagarse en el IVA. La actividad se caracteriza por reclamaciones de IVA fraudulentas hechas cuando las mercancías cruzan un área de servicio común en la frontera.

Se puede generar un beneficio inicial, ilegal, vendiendo bienes y cobrando el IVA, pero sin enviar este pago a ningún gobierno en el área de servicio. Se obtiene un beneficio adicional al trasladar los productos a otra jurisdicción en el área común y reclamar de manera fraudulenta el IVA. Luego, los bienes pueden trasladarse nuevamente a otra jurisdicción en el área común y el fraude puede ir a través de un bucle adicional o un carrusel que cobra y reclama el IVA de manera fraudulenta cuando los bienes se mueven alrededor de un carrusel, de ahí el nombre de fraude de carrusel.

Ciertos tipos de productos se utilizan en teléfonos móviles o chips de computadora, o productos de bajo volumen, alto valor y fácilmente disponibles en grandes cantidades, por lo que se pueden mover rápida y fácilmente y se pueden vender con una ganancia.

Los ingresos sustanciales se pueden obtener mediante fraudes de carrusel de IVA bien organizados. Estos esquemas también se pueden usar para lavar y / o recaudar fondos para invertir en otros tipos de delitos. Este proyecto utilizó la Unión Europea como un ejemplo de región. Sin embargo, el equipo del proyecto también descubrió esquemas transfronterizos que operan en otros países como México y Ucrania. Los hallazgos de este estudio también pueden ser relevantes para otros países con acuerdos de obligaciones comunes.

⁴²⁸El artículo 570 ter del CP indica que «A los efectos de este Código se entiende por grupo criminal la unión de más de dos personas que, sin reunir alguna o algunas de las características de la organización criminal definida en el artículo anterior, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de delitos.»

El artículo 570 bis del mismo cuerpo legal señala que «A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El informe identifica el impacto global del lavado de dinero⁴²⁹ generado por el fraude y detalla las características del ciclo del lavado de dinero desde el producto del fraude hasta la inversión en una economía legítima. Explora una serie de formas en que el sector privado y los gobiernos pueden combatir estos esquemas de lavado de dinero»

Para la Sentencia dela AN núm. 8/2017 de 13 marzo (Sala de lo Penal, JUR 2017/61682), el fraude carrusel consiste en:

*«(...) **Una empresa situada en un primer nivel, que se denomina trucha -o missing trader, en la medida que sólo es visible en el momento de aparentar la adquisición, autorrepercutirse el iva y facturar y repercutir el IVA a su cliente-, realiza, o simula realizar, compras de productos electrónicos, en nuestro caso, a una empresa de un Estado de la Unión Europea, una operación exenta del IVA porque la entrega no está gravada en el Estado miembro de procedencia. En este escalón pueden situarse varias entidades fantasmas sucesivas, que funcionan como pantallas, lo que dificulta la investigación del aparente recorrido de los bienes y circuito de producción de cuotas ficticias del impuesto. Las empresas-trucha transmiten, o simulan transmitir, las mercaderías a estas otras sociedades, también instrumentales del artificio del engaño, que se colocadas en un segundo nivel en el mercado nacional, que se comportan como pantalla y cumplen el papel de proveedor del sujeto económico final. El Impuesto es objeto de una autorrepercusión por parte del adquirente aparente, la empresa-trucha, que no lo declara ni ingresa a pesar de repercutirlo a su cliente mediante facturas, luego aparecerá soportado por la pantalla, quien, a la vez, lo repercutirá a la distribuidora final. La mercancía simula pasar por todas las empresas sin añadir valor: se levanta un circuito ajeno a cualquier lógica comercial, al servicio del fraude.»***

Como se puede comprobar, el comercio electrónico afecta al fraude carrusel cuando las adquisiciones son intracomunitarias. Pero si es complicado descubrir estos fraudes, cuando la trucha está fuera de la UE, será aún más difícil.

En la cuestión prejudicial núm. C 163/2013yC 164/2013 planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de fecha de 18 de diciembre de 2014 “Caso Staatssecretaris van Financiën y Otros contra Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof y Otros. S.... “ (TJCE 2014/461), el TSJUE indica lo siguiente:

⁴²⁹Se refiere a un delito de blanqueo de capitales.



«(...) El fraude en el IVA de que se trata en el litigio principal, de tipo "carrusel", que se ejecuta en el marco de entregas intracomunitarias, se caracteriza frecuentemente por el hecho de que, desde el punto de vista de un Estado miembro considerado aisladamente, parece que concurren los requisitos exigidos para invocar un derecho en materia de IVA, **puesto que es precisamente de la combinación específica de transacciones efectuadas en varios Estados miembros de donde resulta el carácter fraudulento de dichas operaciones tomadas en conjunto.**»

Por tanto, si el fraude carrusel aprovecha del poco intercambio de información entre países de la UE, hasta que esto no se solucione, será complejo atajar este tipo de delitos.

Para Arribas León⁴³⁰ «una gran preocupación en el seno de la Unión Europea es cómo atajar el elevado fraude fiscal en el IVA, que nace básicamente como consecuencia del régimen vigente en las operaciones intracomunitarias. Los Estados miembros han ido articulando diferentes vías para la lucha contra el mismo. Desde el Estado español, la Ley de Medidas para Prevención del Fraude Fiscal de 2006 se decantó por el establecimiento de un supuesto específico de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera bienes de tramas organizadas de fraude en las que se ha producido el impago de alguna cuota.» Sin embargo, ni esta autora no se muestra muy convencida de que la precitada ley haya servido de mucho en esta ardua tarea.

En este mismo sentido se muestra Álvarez Barbeito⁴³¹, que indica que se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria que «recaerá sobre aquellos empresarios que debieran razonablemente presumir que su proveedor o alguno de los partícipes en la cadena de transmisiones no ha declarado e ingresado el IVA correspondiente, presunción que podrán deducir del propio beneficio que ellos mismos experimenten con la operación cuando aprecien que han pagado por los productos un precio notoriamente anómalo»

En nuestra opinión, a supresión de los controles fronterizos necesita una cooperación real entre los ejecutivos de los EM, para que no quede en "agua de borrajas" el hecho de combatir un fraude que no entiende de fronteras en un mundo globalizado.

3. El Impuesto sobre Sociedades. El delito contable como preparatorio del delito fiscal.

⁴³⁰ Arribas León, M: «El artículo 87.cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal». *Crónica Tributaria* núm. 141/2011 (55-72).

⁴³¹ Álvarez Barbeito, Pilar: «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA», *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 293-294, 2007, página 10.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El delito contable, está comprendido en el mismo Título del CP⁴³² que los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, por la relación que se suele dar entre ambos. En otras palabras para el CP el delito contable es un delito contra la Hacienda Pública de carácter especial porque solo podrán cometerlo quienes estén obligados a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales.

Para comenzar, el artículo 10.1 de la Ley del IS considera que *«la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.»* La renta se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias de la contabilidad financiera a la que se le realizan una serie de ajustes que vienen establecidos en la ley del tributo. Una vez aplicado el tipo y las deducciones pertinentes se obtendrá la cuota tributaria. La cuenta de pérdidas y ganancias forma parte de las cuentas anuales de la contabilidad financiera.

En este sentido, el artículo 184.3 de la LGT, consideran medios fraudulentos:

«a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales:

1.º **El incumplimiento absoluto** de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de **contabilidades distintas** que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, **mediante la falsedad de asientos, registros o importes**, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

⁴³² Concretamente es el Título XIV denominado *«De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.»*



Por su parte, el artículo 310 del Código Penal⁴³³ regula el delito contable, siendo su tipo integrado por alguna de las siguientes conductas: **incumplimiento absoluto** de las obligaciones contables y registrales en régimen de estimación directa; **dobles contabilidad**; omisiones o **falsedades contables, y anotaciones contables ficticias**, siempre que **en estos dos últimos supuestos** se hayan omitido las declaraciones tributarias o las presentadas sean reflejo de la contabilidad falsa, y el importe de las omisiones o falsedades supere, sin compensación aritmética, **la cifra de 240.000 euros por cada ejercicio económico.**⁴³⁴

Como podemos comprobar, el caso de incumplimiento absoluto de llevanza de la contabilidad es un delito contable sea cual sea su cuantía y coincide con lo expresado en el punto 1º expuesto de la LGT. Para esclarecer esta cuestión, hay que añadir que si la conducta es por negligencia, será una infracción tributaria, y si es dolosa un delito.

Y lógicamente si no hay contabilidad, la Inspección Tributaria aplicará la estimación indirecta para el cálculo de la cuota.⁴³⁵

⁴³³El literal del precepto 310 del CP dice así: «Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.»

⁴³⁴La pena para estos delitos es de prisión de cinco a siete meses, sin que se puedan dar sanciones penales accesorias.

⁴³⁵Sobre la carga de la prueba cuando se realiza una estimación indirecta, se pronuncia el TEAC en Resolución de 13 de septiembre de 1988:

«(...) Será el sujeto pasivo quien deberá probar que la estimación realizada es incorrecta, ya sea por falta de idoneidad de los medios utilizados para su fijación, ya sea por indebida concreción de los mismos o por cualquier otra causa que considere procedente, pudiendo impugnarla en vía económico-administrativa o ante la jurisdicción contencioso-administrativa, a cuyo fin podrá no sólo aportar las pruebas que sean precisas para desvirtuar la propuesta inspectora, sino también proponer signos, módulos, antecedentes, datos, etc., alternativos a los empleados por la Administración Tributaria y que conducen a resultado distinto al empleado por esta, sin que ello implique indefensión del contribuyente ni inversión de la carga de la prueba, puesto que es el propio sujeto pasivo quien ha dado lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta al haber incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que impiden comprobar, en función de su soporte registral, contable y de archivo, los rendimientos objeto de comprobación(...)».

Sin embargo como se analiza en otros apartados de esta obra, si hay indicios de delito contra la Hacienda Pública o delito contable, la estimación indirecta es una mera prueba indiciaria para la jurisdicción penal debido a la aplicación de la presunción de inocencia. Es decir en la jurisdicción penal se vuelve a invertir la carga de la prueba siendo la Administración tributaria quien debe demostrar que la estimación indirecta realizada es correcta. Para muestra, lo que señalo la Sala de lo Penal del TS en sentencia de 21 de diciembre de 2001 (Sala de lo Penal, RJ 2002, 1213)





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

El caso del artículo 310 del CP referente a la doble contabilidad, es igual al punto 2º del 184.3 de la LGT (contabilidades distintas), y el que alude en el CP a falsedades contables, y anotaciones contables ficticias, en el 184.3.3º es el mismo a la llevanza de la contabilidad “mediante la falsedad de asientos, registros o importes”. Para estos dos casos la redacción del precepto 310 del CP si indica que «en estos dos últimos supuestos se hayan omitido las declaraciones tributarias o las presentadas sean reflejo de la contabilidad falsa, y el importe de las omisiones o falsedades supere, sin compensación aritmética, la cifra de 240.000 euros por cada ejercicio económico.» ¿Qué queremos decir con todo esto? Que sin llegar a la mencionada cifra de 240.000 euros serán sanciones muy graves para la LGT porque los considera medios fraudulentos, y superando esta cifra se dará el delito contable y no la sanción tributaria en aplicación del *non bis in idem*.

Huelga decir, que no siempre que se dé un delito contable se dará uno fiscal, pero en muchas ocasiones esas anomalías contables, lo que buscan es defraudar a Hacienda. Dicho de otra manera, el delito contable puede ser preparatorio del delito contra la Hacienda Pública.

El delito contable como preparatorio del delito contra la Hacienda Pública se trata en otro apartado de esta obra, por lo que, sin ánimo de ser exhaustivos⁴³⁶ exponemos la opinión de Calvo Vérguez:

«En consecuencia es mayoritaria la tesis según la cual la relación que se establece entre el delito contable y el delito de defraudación es de concurso de normas, a resolver en favor de delito de defraudación. De hecho, ya en su día la STS de 26 de noviembre de 1990 (RJ 1990, 9165) declaró que los comportamientos del art. 350bis del Código Penal sólo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del art. 349 del Código Penal. Así las cosas el delito contable constituye únicamente un delito instrumental, en la medida en que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria, anticipándose de este modo las barreras de protección penal. Sólo quedará elevado a la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito. Ahora bien, tal y como se señaló en la STS de 1 de marzo de 2003, si unos mismos hechos hubieran sido enjuiciados en vía penal y no hubiera recaído declaración definitiva de inexistencia de los hechos, sin especificación alguna además de responsabilidades penales, la

«En el ámbito penal, a diferencia del fiscal o tributario, el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, que los bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino simplemente aportar una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, ya que en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado»

⁴³⁶ Calvo Vérguez, J.: «Delitos contra la hacienda pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial». *Revista Quincena Fiscal* núm. 11/2012 parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2012.

Página 349

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

jurisdicción contable podrá proceder con total independencia para determinar la existencia de responsabilidad en su ámbito.»

La posibilidad de actualizar el balance modificando el valor contable o, lo que es lo mismo, actualizar el coste de adquisición con el que el elemento patrimonial fue contabilizado, tiene como finalidad adaptarlo a procesos de inflación que denotan un desajuste entre la contabilidad y la realidad económica, e históricamente la necesidad de actualizar los balances se ha resuelto, no por la voluntad del propietario como parece sostener el recurso, sino en virtud de una decisión legislativa. La última actualización de balances en nuestro país fue aprobada por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (RCL 1996, 1767, 1823), sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE de 8 de junio), actualización que constituyó una excepción al principio general de coste de adquisición establecido por el Código de Comercio (LEG 1885, 21) y el Plan General de Contabilidad de 1990 (RCL 1990, 2682y RCL 1991, 676) (derogado por el vigente de 2007). En todo caso, la actualización de balances se materializó en un aumento del valor de los activos y, como contrapartida, en una cuenta de reservas especial que formaría parte de los fondos propios de la compañía. La operación de actualización estuvo sujeta a un gravamen único del 5 por 100 del incremento neto de valor de los activos, que se cargaba a la cuenta que había de denominarse "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (RCL 2012, 1762)".

La STS 632/2018 de 12 diciembre (Sala de lo Penal, RJ 2018/5422), pone en consonancia un delito contable y uno fiscal:

«De este modo, por más que el beneficio sea la diferencia entre en valor de venta (deducidos los gastos), menos el valor contable del bien, su cálculo ha de adecuarse a la corrección normativa de su valoración contable y, consecuentemente, al precio de su adquisición más los limitados gastos anteriormente expuestos; lo que no hizo el recurrente, quien minoró la diferencia aumentando de manera ilegal y ficticia el valor contable de la propiedad.

Se justifica así que el Tribunal calculara la base imponible en consideración al beneficio obtenido con la venta del inmueble, según las exigencias legales establecidas para su cómputo, así como que extraiga la cuota defraudada partiendo del desfase intencionalmente creado.»

El TS aprecia como en una sociedad, ésta da menos beneficios porque aumentó deliberadamente y saltándose las normas del PGC, el precio de adquisición, motivo por el que consiguió defraudar a la Hacienda Pública.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En conclusión, dependiendo de la gravedad, la infracción tributaria por no llevar de forma correcta la contabilidad, puede dar origen a un delito contable y a un delito contra la Hacienda Pública. Y en muchas ocasiones el primero será preparatorio del segundo.

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Este impuesto, que en realidad se trata de tres modalidades⁴³⁷ tan diferentes que se pueden considerar como tres impuestos en un mismo cuerpo legal, en principio, a pesar del uso de las competencias normativas, no plantea problemas de cambios fraudulentos de residencia del contribuyente.

Para Ribes Ribes⁴³⁸ «En materia de deducciones y bonificaciones sobre la cuota, las CC.«AA. han hecho escaso uso de sus competencias y, básicamente, se han limitado a mantener en vigor las ya contempladas en el período anterior, sin perjuicio de la inclusión de algún nuevo supuesto cuya nota común es siempre la heterogeneidad. Al igual que ya comentamos en otros impuestos, el ejercicio de las facultades normativas autonómicas en este terreno para modular la carga tributaria puede comportar una alteración de la naturaleza del tributo, si se introducen autonómicas en este terreno para modular la carga tributaria puede comportar una alteración de la naturaleza del tributo, si se introducen consideraciones personales o familiares del contribuyente.»

El artículo 3 de la LITPAJD establece que «Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.»

⁴³⁷ Sobre las exenciones existentes en la modalidad Operaciones Societarias Ramos Prieto concluye que «la exención de la mayoría de los actos sujetos a OS supone una decisión que ya no tiene vuelta atrás. Así lo impone la Directiva 2008/7/CE (Leer 2008, 243) al obligar a los Estados miembros que hayan conservado el impuesto sobre las aportaciones a preservar el statu quo existente a 1 de enero de 2006.» Ramos Prieto J. «La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas de una medida que no tiene marcha atrás.» Publicación: Revista Quincena Fiscal. núm. 1/2012 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2012.

Es decir, estamos ante una modalidad armonizada en el territorio de la Unión Europea porque afecta al tráfico empresarial, a diferencia de las modalidades TPO y AJD, que deberían armonizarse a nivel interno en el Estado español.

⁴³⁸ Ribes Ribes, A.: Poder normativo autonómico y tributos cedidos. Editorial Tirant Lo Blanch, 2012.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

En este sentido la LGT en su precepto 13 indica que *«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»*

Es claro que cuando en un documento figura un negocio jurídico que en realidad es otro, estaríamos hablando de una simulación del artículo 16 de la precitada norma⁴³⁹

Si bien la residencia es el criterio de mayor peso que puede dar origen a un delito fiscal en los impuestos directos, en uno indirecto como el ITPAJD lo es la simulación.

Pensemos en el caso de un contrato de préstamo entre particulares que no es tal sino que encubre una donación porque el impuesto nunca va a ser devuelto, y la deuda por la donación superase el umbral de los 120.000 euros.

O bien una venta de un 5% de un inmueble de un sujeto X a un sujeto Y, que tribute al 6% por la modalidad TPO, y posteriormente se extinga el condominio⁴⁴⁰ a favor de Y compensando a X en metálico, que tributará por la totalidad del inmueble pero al 0,5% por la modalidad AJD, ahorrándose fiscalmente el abono del 95% del inmueble por la modalidad TPO (más gravosa). Si la maniobra es tal que *ab initio* ya estaba planificada y se prueba la culpabilidad, rebasándose el umbral, estaríamos ante una simulación que daría origen a un delito contra la Hacienda Pública autonómica en cuestión.

⁴³⁹ «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.»

⁴⁴⁰ Para Guerra Reguera *«El condominio representa una situación en la que la propiedad de un bien o un derecho es compartida por una pluralidad de sujetos. Puede definirse como el dominio de una cosa en común por dos o más personas. Una institución inmemorial que da cauce jurídico a prácticas que se remontan a los albores de la vida humana en sociedad. Sin embargo sabemos que compartir no es fácil. Las dificultades inherentes a este género de situaciones hacen que el condominio sea, por su propia naturaleza, inestable, pasajero, eventual. Es tan fácil imaginar que solos las cosas nos irían mejor, que la "actio communi dividundo" -o sea, el derecho a solicitar la división de la cosa común-, ha llegado hasta nuestros días cabalgando a lomos del artículo 400 del Código Civil (LEG 1889, 27) : "Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común".»* Guerra Reguera, M.: *«La disolución de comunidades de bienes con exceso de adjudicación compensado en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados.»* Revista Quincena Fiscal núm. 4/2017 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Ahora bien ¿Qué ocurre si no se aplica la regla del IP y concurren algunos de los requisitos del artículo 1.227⁴⁴¹ del CC con ánimo de defraudar? Pongamos el caso en el que el sujeto pasivo firma un contrato privado por el que adquiere una finca por un valor muy inferior al de las reglas del IP, y cuando piensa que han transcurrido los 4 años de la prescripción tributaria, presenta el modelo autoliquidativo 600 para así poder inscribir la finca adquirida a su nombre en el oportuno registro de la propiedad. En este caso, la prescripción comienza justo cuando presenta el documento privado al funcionario competente de la Administración tributaria, pero habría un ánimo de ocultación del negocio jurídico en aras de no abonar la cuota tributaria. Si superase los 120.000 euros la deuda por el incremento del valor del bien en un procedimiento de comprobación de valores (sumado al ánimo de ocultación), podríamos estar ante un caso de delito contra la Hacienda Pública.

O por citar otro ejemplo, comprar un inmueble en documento privado, que en principio según el artículo 1227 del CC, no tiene efectos frente a terceros, en este caso la Hacienda Pública, por lo que el cómputo de la prescripción no comenzaría desde la entrega a un funcionario por razón de su cargo, por la muerte de uno de los dos firmantes del contrato, o la entrega en un registro público. Podría darse el caso de intentar ganar la prescripción firmando por una persona fallecida, o entregándolo al municipio del inmueble a efectos de que cobre el IBI⁴⁴² a sabiendas de que ese municipio no lo comunicará a la Hacienda autonómica (siempre que obviamente superase el umbral). En estos últimos ejemplos sería bastante complejo demostrar la culpabilidad de forma dolosa.

Otro caso, es eludir el pago de la modalidad TPO en un inmueble para tributar por IVA mediante sociedades pantalla, que es el caso que analiza el Tribunal Supremo Sala 2ª, en sentencia 1336/2002 de 15 de julio de 2002:

«En las reuniones tenidas entre Santiago y los representantes de "K.,S.A.", designados por su consejero delegado Juan Manuel, se acordó no sólo el precio de venta, sino que para la transmisión se haría uso de una entidad interpuesta; entidad que adquiriría -en apariencia- las fincas a sus entonces propietarios por el precio de 590.000.000 de pesetas y que transmitiría formalmente de forma inmediata los solares a la

⁴⁴¹El artículo 1.227 del CC indica lo siguiente: «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.»

⁴⁴²El precepto 96.2 del reglamento del ITPAJD (muy criticable que se regule en un reglamento) indica que «No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.»





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

*entidad adquirente, la entidad "Suelo P., S.A." -filial de "K., S.A."- por la cantidad por la que la familia V.F. aceptaba efectivamente la transmisión de los terrenos al "Grupo K.". **Tal articulación de la forma de venta, cuya ideación y propuesta no ha sido acreditada, fue finalmente aceptada por el representante de la familia vendedora -Santiago- y el grupo inversor -Juan Manuel-; teniendo ambos conocimiento y deseo de que tal interposición, entre otras ventajas, permitiría al adquirente eludir el impuesto de Transmisiones Patrimoniales que gravaba la compraventa que planificaban.-»***

Ahora bien, ¿Cuando se produce una comprobación de valores (muy típica de este tributo), puede dar origen a un delito contra la Hacienda Pública?

Pueden darse casos de ocultación declarando menos hectáreas en terrenos rústicos, o bien por poner un ejemplo declarar un valor ínfimo en la transmisión de un inmueble en aras de que el transmitente tenga una menor ganancia o mayor pérdida patrimonial en IRPF de forma dolosa, y el adquirente apenas tribute por la modalidad TPO del ITPAJD. El caso tendría que ser flagrante, motivar muy bien la culpabilidad y que se supere el umbral del delito.

Obviamente habrá que motivar adecuadamente la intención del sujeto pasivo de ocultar el bien hasta que, según él pensaba, se diese el instituto de la prescripción.

Por último analizaremos el particular caso del ITPAJD y el ISD de no sancionar por declarar un valor superior al catastral.

En los reglamentos⁴⁴³ de estos dos tributos, cuestión que es de dudosa legalidad, se incide en el tipo de las sanciones por comprobaciones de valor, al indicarse que no se podrá sancionar cuando aunque se obtenga un valor superior al declarado por el contribuyente, este haya consignado el mismo conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, el mayor entre el precio de adquisición, el valor comprobado a efectos de otros tributos o el valor catastral.

Aparte de que cuando se comprueba un valor de un inmueble, este se ha declarado y por tanto no existe ocultación, si ni siquiera se puede sancionar si aplica la regla del IP, menos aún lesionará el bien jurídico protegido.

⁴⁴³ El artículo 96.2 del Reglamento del ITPAJD señala que «No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.» En análogos términos se expresa el precepto 40.7 del Reglamento del ISD.



5. Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte.

La creación de este impuesto tuvo como origen la armonización del IVA cuando suprimió los tipos incrementados que existían. En consonancia con lo anterior el artículo 58 de la Ley del IVA dispone, referente a la base imponible del mismo, se excluye de la base imponible el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Este tributo grava, con algunas salvedades, la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión.

Por otra parte, la Ley 22/2009 prevé como alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria a las Comunidades autónomas, entre otras, la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.

El IEDMT no es un tributo periódico, ni de declaración periódica. Por tanto, sólo podría existir un delito fiscal cuando la base imponible del medio de transporte sujeto a este impuesto sea superior a 1.000.000 de €, en el caso de aplicarse un tipo impositivo del 12%, o de 1.714.285,72 de €, en el caso de aplicarse un tipo impositivo del 7% (Supuesto de que la primera matriculación se realizara en la Península o Islas Baleares, de realizarse en las Islas Canarias la base sería superior).⁴⁴⁴

Según el observatorio del delito fiscal de la AEAT *«El absurdo del tratamiento penal de un comportamiento antijurídico idéntico se produce cuando se compara el IVA con el IEDMT. Ambos impuestos son tributos instantáneos, el primero con declaración periódica, el segundo operación por operación. Teniendo la misma naturaleza (tributos instantáneos), pero difiriendo en la forma de su declaración, se concluye, según la redacción actual del apartado 2 del artículo 305 CP, que si un empresario cumpliera con su obligación en el IVA, pero defraudara millones de euros en el IEDMT en un año natural, no podría ser imputado por delito fiscal.»*

Continúa dicho informe expresando que *«el fraude consiste en la simulación de la adquisición en otro país comunitario de un coche, normalmente matriculado en ese país, por una empresa establecida en España. Esta empresa es una sociedad de nueva creación, inactiva o “durmiente”, que oculta la verdadera empresa*

⁴⁴⁴ Observatorio del delito fiscal. AEAT. Primer informe. Diciembre 2006.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

española que realiza la adquisición intracomunitaria. La sociedad adopta normalmente la forma de sociedad de responsabilidad limitada. Una vez simulada esta operación, la “empresa pantalla” procederá a simular la matriculación del vehículo a su nombre, autoliquidando previamente el IEDMT, declarando unas bases imponibles muy inferiores al verdadero precio del coche.»

Y como otra modalidad de este fraude se puede mencionar cuando el vendedor final del vehículo opera en el marco de la economía sumergida, la “empresa pantalla” se creará sólo a efectos del fraude en el IVA, simulándose por un “tercero”, mediante el engaño al adquirente del coche, a la sazón el presentador de la autoliquidación del IEDMT.

Existe la posibilidad de que el delito se produzca domiciliando sociedades en paraísos fiscales para no tributar por este impuesto como bien apunta la Audiencia Provincial de Alicante (Sección 10ª), en Sentencia núm. 106/2015 de 3 marzo (JUR 2015/273214):

«Deviene por la alegación de causa falsa respecto de los dos presupuestos que permitan amparar la exención del pago del impuesto especial de matriculación de determinados medios de transporte y del IVA correspondiente: su residencia en Andorra y la inexistencia de actividad lucrativa (ésta es específicamente analizada como error de derecho en el tercer motivo del recurso). Es por ello que el objeto de éste concreto proceso no es determinar si Gerardo obtuvo, o no, rentas que debieran tributar en su caso por el IRPF, cuestión que está siendo dilucidada en otro procedimiento, pero sí examinar si de la intensa actividad de sus múltiples sociedades pudiera afirmarse la existencia de una actividad lucrativa, real y efectiva en territorio nacional, que impidiera entrar en juego la exención del impuesto a la que de manera falaz solicitó acogerse. Así, tenemos que ya en su declaración obrante a los folios 384 y siguientes, se le preguntó sobre sus medios reales de vida, y contestó que es cierto que en ocasiones sus empresas le han realizado préstamos. También desde un principio se ha destacado en los informes de la Agencia Tributaria, y ha sido objeto directo de la instrucción/imputación, el hecho de que utilizara de forma particular vehículos de dichas sociedades (como la acredita la existencia de una sanción de tráfico) o que utilizara la propia embarcación recreativa con tripulación perteneciente también a otra de sus sociedades, o que el piso del que hacía uso en los últimos tiempos (dúplex en la Plaza de Luceros) fuera titularidad de otras de sus múltiples sociedades. No se acaba pues de entender dónde radica la supuesta vulneración del principio acusatorio por introducir la afirmación contenida en la sentencia antes transcrita, cuando, desde el inicio mismo de la investigación, uno de los presupuestos básicos de la acusación es que no concurrían ninguno de los dos requisitos exigidos por la norma para acogerse a la exención fiscal interesada. De hecho podemos decir que la alegación es



sorprendente, pues ya en su escrito de defensa punto 2 (f. 1773 y ss.) se explayó sobre sí su mandante ejercía actividades lucrativas o prestaba servicios personales en territorio español.»

También se pueden realizar delitos mediante falsedad documental como bien señala la Audiencia Provincial de Granada (Sección 1ª) en Sentencia núm. 369/2009 de 30 junio (ARP 2010/124):

«(...) Falsedad documental o ejecución de un plan preconcebido, mediante la presentación de documentos falsos para defraudar a la Hacienda Pública, que es el centro de la acusación tanto del Ministerio Fiscal como del Abogado del Estado, por lo que es claro que se encontró con una acusación sorpresiva de la que no se pudo defender en fase de diligencias previas y en la sentencia se declara probado "que la empresa que fabricó la placa de matrícula se confundió por error en la numeración correcta de la misma" pero a continuación declara como probado (que es por lo que vienen condenados los dos acusados) que "en fecha 27 de septiembre de 2.005 se presentó ante la Delegación de la Agencia estatal de la Administración Tributaria de Santa Cruz de Tenerife el modelo de autoliquidación 565 del impuesto especial sobre determinados medios de transportes haciendo constar el pago de 48.000€, en la entidad Caja Madrid, utilizándose para ello el nombre de Fidel e imitando su firma, sin que realmente se hubiera verificado dicho ingreso en la entidad bancaria a favor de la Hacienda Pública. Asimismo en fecha 3 de octubre de 2.005 y de nuevo mediante la imitación de la firma de Fidel , se presentó a nombre de éste una solicitud de matriculación definitiva del vehículo en la Jefatura Provincial de Tráfico de Tenerife aportándose junto con dicha solicitud un documento en el que se plasmaba un supuesto contrato de compraventa privado fechado el 21 de julio de 2.005 de José Ignacio a favor de la empresa belga Baraje LŽToile, así como otro documento mercantil consistente en una supuesta factura de compra de 1 de septiembre de 2.005 de la empresa belga a favor de Fidel y en el que con la finalidad de evitar el pago del IVA en España, se hizo constar que se había efectuado el pago del IVA en Bélgica por importe de 84.000 €»

6. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) fue un impuesto vigente en nuestro ordenamiento entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012 que gravaba, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En la actualidad, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos queda integrado en el Impuesto de Hidrocarburos. Con esta integración el tramo estatal del Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos queda sustituido por el tipo



estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos, y el tramo autonómico del primero queda sustituido por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

El artículo 40 de la Ley 22/2009 cede las Comunidades autónomas el 58 por ciento del rendimiento derivado del tipo estatal general y el 100 por ciento del rendimiento derivado del tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio, es decir, el rendimiento cedido del Impuesto sobre Hidrocarburos derivado de la aplicación de los tipos estatales general y especial que corresponda al índice de las entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos estatales. Así, el punto de conexión es el territorio y la aplicación la realiza la AEAT, que es quien tendría que comunicar al Ministerio Fiscal indicios de delito fiscal a pesar de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley 22/2009, dado que como hemos indicado, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos quedó subsumido en el Impuesto de Hidrocarburos, cuya gestión compete al Estado.

Impuesto sobre Hidrocarburos es un impuesto especial de fabricación armonizado por directivas de la Unión Europea, por lo que el uso de la capacidad normativa está bastante limitada⁴⁴⁵. Está regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Esta ley prevé en su artículo 55 sanciones de cuantía fija que por no llegar a los 120.000 euros, pero en un caso si prevé una sanción proporcional del 50% que si se realiza con ánimo de defraudar, podría dar lugar a un delito contra la Hacienda Pública:

«En los suministros de gas natural realizados con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.10.2 de la tarifa 1.ª, constituye infracción tributaria grave comunicar datos falsos o inexactos a los sujetos pasivos, cuando de ello se derive la repercusión de cuotas inferiores a las procedentes.

La base de la sanción será la diferencia entre las cuotas que se hubieran debido repercutir y las efectivamente repercutidas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.»

Por otra parte, forman parte de la base imponible del IVA los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, incluido el Impuesto de Hidrocarburos. Esto quiere decir que **está sujeto a tramas de IVA como el fraude carrusel**⁴⁴⁶.

⁴⁴⁵El tipo impositivo autonómico quedó suprimido a finales de 2018.

⁴⁴⁶Para José Antonio Choclan Montalvo el fraude carrusel «Se trata de ilícitos penales que no sólo inciden, distorsionándolo, en el normal funcionamiento del mercado, toda vez que, por virtud del fraude, el producto puede comercializarse por la trama a precios más competitivos, expulsando del mercado a las empresas que no participan en el fraude. En realidad, el IVA de la transmisión final, aunque formalmente aparece como IVA, no es tal sino mayor precio de venta, pues ese precio de venta final tan bajo no se habría conseguido de no haber simulado un conjunto de





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Respecto a otros métodos de fraude empleados en este tributo, la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección 4ª), en Sentencia núm. 1/2003 de 8 enero (JUR 2004/262334) expresó lo siguiente:

«Según el informe pericial elaborado por los peritos D. Clemente y D. Rodrigo, Inspectores de Finanzas del Estado (folios 5128 a 5223) ratificado en el acto del juicio oral y sometidos a la oportuna contradicción de las partes personadas, los métodos de fraude empleados en el presente procedimiento fueron de tres tipos:

1) **Salida de gasóleo sin trazar (por tanto gasóleo A de tributación a tipo general) que se documentan y declaran como si fuera gasóleo B o C a tipo reducido, para lo cual sale como A como documento de circulación (albarán) y se elabora una segunda documentación con un albarán similar al anterior y con el mismo número pero en el que se consigna gasóleo B o C y se elabora el correspondiente documento de acompañamiento modelo 500 facturándose como tipo B o C y liquidándose como tipo reducido, detectándose por los peritos esta práctica fraudulenta de Gapesa con relación a Beatriz, Casco Turitrans, Petróleos Cuenca, Castellana de Energéticos, Domingo, Carburantes del Segre y Real Distribución de Gasóleos.**

2) **Salida de gasóleo sin trazar (gasóleo A tipo general) que, amparándose en documentación ficticia a nombre de otra empresa del grupo, se declaran como gasóleo B o C a tipo reducido. El gasóleo sale como A con un documento de circulación (albarán) de A, a nombre del cliente auténtico y la entrega se factura a dicho cliente. Se elabora un documento 500 correspondiente a una salida ficticia de gasóleo B o C por la misma cuantía a una empresa del grupo. Se elabora también un albarán coherente con ese documento 500 y se factura a la empresa del grupo como gasóleo B o C, y se declara y liquida a tipo reducido. Para elaborar el albarán ficticio se toma el número correspondiente a otro envío de pequeña cuantía, y éste se aparta del resto de forma que los albaranes mantengan la numeración correlativa. Se aprecia por los peritos que la elaboración del albarán ficticio sólo se detecta en los meses de enero y febrero de 1994 y en el resto de los meses parece que sólo se elabora el documento 500 y la factura ficticia. Las empresas del grupo destinatarias de los envíos ficticios son Adolfo Los Aljibes SA. Beatriz Inocencio Promeseras Petróleos Peninsulares SA., Comerse, Remeza SA., Castellana de Energéticos SA., Suministros Alajuela y Energéticos del Sur SA.**

3) **Salidas de gasóleo (normalmente A) Acompañados de una serie especial (serie cuatro mil o diez mil) que no se facturan. Este gasóleo en principio no se declaran ni liquidan.»**

Es decir el fraude consiste en no declarar el tributo, pero si así lo hicieran vender repercutiendo el tipo general del hidrocarburo, cuando la empresa vendedora lo pagó a un tipo reducido. Obviamente, en grandes transmisiones vinculadas, que han permitido la financiación de sus costes con el IVA defraudado». La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. 2ª edición. 2016. ISBN: 9788490901649.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

volúmenes tao y como se mueven las empresas de este sector, la cuantía de 120.000 euros la alcanzarían con facilidad.

7. Los Tributos sobre el Juego.

Se encuentran regulado en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego cuyo objeto es la regulación de la actividad de juego que se desarrolle con ámbito estatal con el fin de garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos.

La Ley 22/2009 cede a las Comunidades autónomas el rendimiento de los Tributos sobre el Juego producido en su territorio, es decir cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio.

El alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria incluye la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.

La Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife (Sección 2ª), en Sentencia de 14 enero 2000 (ARP 2000/4) trata el caso del siguiente medio fraudulento:

«(...)Aquí el acusado ya tuvo desde el primer momento intención de defraudar a la Hacienda autonómica , para lo que idea un hábil, complejo y falsario procedimiento, consistente en consignar en el impreso una ínfima cantidad, pasar el impreso por el Banco y abonar la cantidad consignada y cuando el resguardo que a él se entrega está dotado de la consigna bancaria, alterar la cantidad realmente abonada, con objeto de que le sirva de prueba, el documento alterado, ante órganos oficiales, siendo ello así, lo que está probado con abrumadores pruebas, pues la documentación está en la causa y el argumento de que pudo ser alguna otra persona de la empresa quien alteró la cantidad consignada en el documento, que simplemente se deja alegado sin base probatoria alguna, siquiera para tomarlo con cierta seriedad en el terreno de la simple sospecha, quedan totalmente probados los hechos objeto de acusación y la autoría del recurrente (...).»

Este caso además de un delito contra la Hacienda Pública al no declarar los ingresos realmente percibidos del juego, al alterar los documentos, podría condenarse a este sujeto también por falsedad documental.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Aunque la realidad nos muestra como la mayoría de las infracciones acaban en una mera sanción tributaria, aquí el mayor fraude se dará en establecimientos clandestinos donde se oculten deudas tributarias superiores a 120.000 euros, o en caso de alteración dolosa declarando una cantidad ínfima de premios cuando se han repartido muchos más, siempre y cuando superase el umbral económico para ser considerado delito.

8. Conclusiones parciales.

De este apartado extraemos las siguientes conclusiones:

- Sin ánimo de ser exhaustivos en el presente capítulo se han analizado los principales tributos y sus principales fraudes.
- La falsedad documental y el delito contable, pueden ir de la mano de muchos de estos fraudes.
- Y el otro fraude que se da con muchísima asiduidad es el cambio de domicilio de forma fraudulenta, esto es, sin que se produzca realmente aunque lo comuniquemos a la Administración tributaria. Esto suele ser consecuencia de las cesiones sin control de competencias normativas a las CCAA, donde hay “paraísos fiscales” e “infiernos fiscales”, algo que analizamos en el capítulo siguiente. Si bien hay que matizar que actualmente se está produciendo una “carrera a la baja” con muchísimas CCAA bajando tributos y por tanto atrayendo contribuyentes.
- Si bien la falsedad documental está en otro título del CP, llama la atención que el delito contable esté en el mismo título que el delito fiscal, y que el artículo 184 recoja las mismas conductas que el 310 del CP, siendo la única diferencia para que sea delito que las operaciones distorsionen la contabilidad por un valor superior a 240.000 euros. Si bien en el caso de la no llevanza de la contabilidad, que pena la LGT, pero igual el CP sin imponer un mínimo en la cuantía la diferencia radicarán en si existe o no dolo en la conducta.



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



CAPÍTULO 14. LA COMPETENCIA DESLEAL

1. El dumping fiscal internacional. La deslocalización de las empresas y los paraísos fiscales.

1.1. El dumping fiscal internacional. La deslocalización de las empresas.

A modo de introducción, en un entorno cada vez más global, hay que decir que la competencia desleal que afecta tanto a países como a Comunidades Autónomas (se verá con detalle en el punto dos de este capítulo).

La razón de existir del dumping fiscal entre países soberanos puede ser por motivos como la localización de empresas, la atracción de grandes fortunas a países considerados paraísos fiscales, etc.

El artículo 26 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone:

*«El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la **libre circulación** de **mercancías, personas, servicios y capitales** estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados.»*

Nuestra CE recoge tal disposición en su artículo 157.2 al *«Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar **medidas tributarias** sobre bienes situados fuera de su territorio o **que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.**»*

Aunque como bien apunta Cubero Truyo⁴⁴⁷, aunque *«todos tenemos que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este axioma elemental se complica en nuestros días, en un contexto de globalización, porque ya son habituales las situaciones en las que no está del todo claro cuál deba ser el país beneficiario de la contribución.»*

Sobre la globalización en la tributación de los rendimientos del trabajo, resulta muy interesante lo que apunta Guerra Reguera⁴⁴⁸. *«una persona que tenga su residencia en España queda sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y debe tributar por la totalidad de los rendimientos que obtenga en cualquier lugar del*

⁴⁴⁷ Cubero Truyo, A: *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Valencia : Tirant lo Blanch. 2016. ISBN : 9788490869895.

⁴⁴⁸ Guerra Reguera, M: *«Ventajas fiscales para la movilidad internacional del personal de las empresas.» Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Director Antonio Cubero Truyo. Tirant lo Blanch. 2015. ISBN13: 9788490869888.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

mundo. Quiere esto decir que si alguien percibiera una retribución de naturaleza salarial en el extranjero conservando su residencia en España, tendría que incluir en su declaración esa renta como un rendimiento del trabajo más. Sin embargo la sujeción de este tipo de ingresos se ve neutralizada en determinadas circunstancias por un juego de exenciones que nos ofrecen una opción sumamente interesante desde una perspectiva fiscal. Podemos decir que nos hallamos ante rentas que reciben de nuestro ordenamiento un tratamiento excepcionalmente favorable; un inesperado oasis en estos tiempos de asfixiante presión impositiva que se concreta en el posible disfrute de dos beneficios fiscales particularmente generosos. Nos estamos refiriendo en efecto a la exención de los trabajadores expatriados que se regula en el artículo 7 p) de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y al régimen especial de excesos contemplado en el artículo 9 del Reglamento que la desarrolla. Cuestión diferente son las deducciones en cuota por este tributo, dado que normalmente son de escasa cuantía y por motivos de propaganda política.»

Para Blázquez Rodríguez⁴⁴⁹ «La cuestión de la movilidad de las sociedades en la Unión Europea está dando bastante juego al TJUE en estos últimos años. Una primera cuestión que ha sido puesta de relieve es la incidencia del Derecho UE, y en concreto de las **libertades de circulación**, en el Derecho nacional de cada Estado miembro –ya sea el Derecho de sociedades, **el Derecho fiscal** o el Derecho internacional privado. En efecto, **consecuencia de la primacía del Derecho UE los principios de libertad de establecimiento no pueden verse perjudicados y/u obstaculizados por ninguna norma de Derecho interno aplicable a situaciones jurídicas creadas** –o que aspiran a crearse– **en otro Estado miembro.**»

Como muestra de lo que opina esta autora y sobre la libre circulación del Tratado de Funcionamiento de la UE, trata la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1999. - Centros Ltd. contra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. - Petición de decisión prejudicial: Højesteret - Dinamarca. - Libertad de establecimiento - Establecimiento de una sucursal por una sociedad sin actividad efectiva - Elusión del Derecho nacional - Denegación de inscripción. - Asunto C-212/97, que expone lo siguiente:

«2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Centros Ltd (en lo sucesivo, «Centros»), «private limited company» inscrita el 18 de mayo de 1992 en el Registro de Inglaterra y del País de Gales, y el Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Dirección General de Comercio y Sociedades), dependiente del Ministerio de Comercio **danés, con motivo de la denegación por parte de dicha Administración de la inscripción en Dinamarca de una sucursal de Centros.**

⁴⁴⁹Blázquez Rodríguez, I: «Libre circulación de personas y derecho internacional privado: un análisis a la luz de la jurisprudencia de la Unión Europea.» Universidad de Córdoba. 2017. DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3867>.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

3 De los autos del procedimiento principal se desprende que **Centros no ejerció ninguna actividad desde su creación. Dado que la legislación del Reino Unido no somete a las sociedades de responsabilidad limitada a ninguna exigencia con respecto a la constitución y al desembolso de un capital social mínimo**, el capital social de Centros, que asciende a 100 UKL, no fue desembolsado ni puesto a disposición de la sociedad. Dicho capital está dividido en dos participaciones sociales que pertenecen al Sr. y a la Sra. Bryde, nacionales daneses residentes en Dinamarca. La Sra. Bryde es la directora de Centros, cuyo domicilio social se encuentra en el Reino Unido, en el domicilio de un amigo del Sr. Bryde.

4 Con arreglo al Derecho danés, Centros, en tanto que «private limited company», se considera una **sociedad de responsabilidad limitada extranjera**. Las normas relativas a la inscripción de sucursales (filiales) de tales sociedades están establecidas en la «anpartsselskabslov» (Ley de sociedades de responsabilidad limitada).

(...) 21 Por tanto, la práctica, en un Estado miembro, consistente en denegar en ciertas circunstancias la inscripción de una sucursal de una sociedad que tiene su domicilio social en otro Estado miembro, lleva a impedir que las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de ese otro Estado miembro ejerzan el derecho de establecimiento que les confieren los artículos 52 y 58 del Tratado.

22 **En consecuencia, una práctica de este tipo constituye un obstáculo al ejercicio de las libertades garantizadas por dichas disposiciones.»**

Es decir, a pesar de ser una cuestión mercantil, la precitada sentencia del TJUE dispone que no por diferencias en los derechos de los Estados Miembros se pueda obstaculizar la localización de una empresa.

Mutatis mutandis y en sentido contrario, si los tributos no están lo suficientemente armonizados como ocurre en la actualidad, algunos Estados Miembros pueden bajar el IS vía tipo impositivo o vía deducciones en cuota, para parecer más atractivos de cara a que las empresas multinacionales se localicen allí.

Otra opinión de interés, es la de Lampreave Márquez⁴⁵⁰:

«Una de las consecuencias de la globalización es el aumento en el grado de apertura de la economía, lo cual ha propiciado que **los Estados, con el objeto de ser competitivos dentro del mercado internacional,**

⁴⁵⁰ Lampreave Márquez, P.: «¿La Competencia Fiscal Desleal vs. Las ayudas de Estado Fiscales? ¿dos caras de la misma moneda? (Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid, Two Sides of the Same Coin?).» *Quincena Fiscal* 8 • Abril 2018 • Págs. 19 a 42.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

adopten una serie de medidas de carácter fiscal, que en muchas ocasiones ya son aplicadas por otros Estados y cuyo objetivo radica en combinar la atracción de inversión extranjera hacia su territorio y evitar la deslocalización de factores móviles receptivos de a estímulos fiscales. En este contexto, la competencia fiscal entre los Estados es inevitable. Se reconoce la existencia de una competencia fiscal perniciosa y una competencia leal.

(...) *En paralelo la Comisión ha aplicado la normativa Comunitaria reguladora de las ayudas ilegales otorgadas por el Estado Recogidas en el TFUE, por el riesgo que las mencionadas pueden suponer en el falseamiento de la competencia en el mercado interior.»*

Y si ya hay competencia fiscal desleal en el ámbito de la UE, donde algunos tributos están armonizados, en países fuera de la Unión, el tema empeora aún más por motivos evidentes.

En estos casos, la OCDE está tomando “cartas en el asunto” aunque sin mucho éxito. La Acción 5 del Plan BEPS, denominada “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” analiza dos entornos donde la OCDE ha descubierto prácticas fiscales perniciosas:

- Los regímenes fiscales preferenciales; se trata de aquellos países que brindan requisitos fiscales con los que poder lucrarse a través de una minoración del tipo medio efectivo, y que son un aliciente para que las sociedades se deslocalicen al país que las ofrece.
- Acuerdos de las empresas con las administraciones tributarias (tax rulings en la lengua de Shakespeare), con los consecuentes resultados positivos para la competencia desleal.

Respecto a los informes de la OCDE, Lampreave Márquez⁴⁵¹ expresa que:

«Una vez analizados los Informes elaborados por la OCDE, podríamos concluir que en líneas generales han sido valorados de manera muy positiva por la Comunidad internacional y sus consecuencias han supuesto, sin duda, un avance inequívoco hacia un mercado competitivo pero regulado, en cuanto a los regímenes fiscales que los Estados pueden ofrecer para atraer a los operadores de otros Estados»

En este punto tenemos que matizar a esta autora en el sentido de que, si bien es positivo que ante la competencia fiscal entre países, un organismo internacional como la OCDE esté adoptando medidas, no compartimos que los resultados sean tan brillantes como indica Lampreave Márquez.

Pero hay una cuestión que hay que replantearse: si bien son los obligados tributarios quienes pueden cometer un delito contra la Hacienda Pública ¿No están fomentando los legisladores internacionales los

⁴⁵¹Lampreave Márquez, P: «Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal.» *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, Nº. 303, 2010, págs. 109-131.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

cambios de residencia y por ende la comisión de delitos fiscales? Aunque hay que añadir que si hablamos en términos internacionales, el cambio de domicilio fiscal suele ser economía de opción y no delito, puesto que los cambios de sede social, suelen ser reales a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas en tributos de carácter directos dentro de un mismo país y sobre todo entre CCAA como veremos en el siguiente apartado.

Sin embargo no siempre es así, existen empresas multinacionales que se ubican en un país por su fiscalidad, pero que en realidad es solo una pantalla que esconde a la sociedad dominante. Por no hablar de temas como precios de transferencia entre distintos países, fraudes carrusel en IVA dentro de la UE, o el comercio electrónico.

Asimismo, las sociedades “offshore” (fuera de la costa), pueden tener una sociedad dominante domiciliada en España, pero muchas sociedades dependientes constituidas fuera de nuestro país en regiones donde la tributación es nula.

1.2. Los paraísos fiscales.

Un paraíso fiscal es un territorio de baja o nula tributación, cuya característica principal es que no intercambia información fiscal con el resto de países. Obviamente el objetivo es claro: atraer a los grandes patrimonios y localizar muchas empresas en dicho territorio, donde se dará la paradoja de que a pesar de, aunque los contribuyentes tributen por unas cuotas ínfimas, al haber tanta “atracción” sus ingresos públicos no se resienten tanto como pudiera parecer a simple vista.

Según consta en la web de la AEAT, los territorios calificados como paraísos fiscales son:

Islas Marianas	Islas Turks y caicos	Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por sociedades a que se refiere el párrafo 1 del protocolo anexo al C.D.I. (4)
Mauricio	República de Vanuatu	Macao
Montserrat	Islas Vírgenes Británicas	Principado de Mónaco
República de Naurú	Islas Vírgenes de EEUU de América	Sultanato de Omán(9)
Islas Salomón	Reino Hachemita de Jordania	República de Panamá (5)
San Vicente y las Granadinas	República Libanesa	República de San Marino(7)





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Santa Lucía	República de Liberia	República de Seychelles
República de Trinidad y Tobago: CDI con entrada en vigor 28-12-2009 (8)	Principado de Liechtenstein	República de Singapur: CDI aplicable desde 01-01-2013 (6) ⁴⁵²

Por otra parte, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (texto consolidado), indica en su artículo dos que «los países y territorios que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor.»

Por tanto, según la AEAT, un paraíso fiscal es aquel país donde no existe intercambio mutuo de información. Aunque esto es muy cuestionable: claro ésta que se necesita ese intercambio efectivo de información, pero si el país que suministra la información tiene unos tipos impositivos insignificantes, seguirá siendo un paraíso fiscal. De hecho llama la atención que Andorra no figure en el listado, y es porque existe el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid, el 14 de enero de 2010.(B.O.E. de 23 de noviembre de 2010) cuyo artículo 1 dispone:

«Las autoridades competentes de las Partes contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la administración y aplicación de la legislación interna de las Partes contratantes relativa a los impuestos cubiertos en el presente Acuerdo, incluyendo información que sea previsiblemente relevante para determinar, liquidar o recaudar dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria.»



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

De acuerdo con lo expuesto se muestra Vallejo Chamorro⁴⁵³ cuando expresa que «*el escenario de globalización de la economía internacional supone un entorno propicio para el desarrollo de la competencia fiscal. Este entorno y las posibilidades ofrecidas por los **paraísos fiscales** han permitido que los aspectos más negativos de dicha competencia fiscal hayan alcanzado cotas preocupantes en términos de pérdida de recaudación global, lo que ha llevado a los gobiernos de los países más desarrollados a plantearse el estudio en profundidad de la situación actual y la eventual adopción de medidas correctoras.*»

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

También estamos de acuerdo con Lampreare Márquez ⁴⁵⁴ que expresa lo siguiente:

«Durante las últimas décadas se ha ido multiplicando el uso de paraísos fiscales, favorecidos por la globalización del comercio, por las mejoras en los medios de comunicación y una ingeniería fiscal cada vez más sofisticada.

Pese a que la expresión “paraíso fiscal” se emplea con frecuencia, quizás incluso con demasiada frecuencia, el término ha resultado poco transparente y una fuente de confusión por no determinar aquello que designa, de hecho, la propia OCDE reconoce que “el concepto de paraíso fiscal no tiene una significación técnica propia”.

Debemos partir, por tanto, de la base de una inexistente definición oficial a nivel internacional de lo que se entiende por paraíso fiscal, sin embargo, si hay una serie de características comunes, como son la baja o nula tributación, una legislación mercantil y financiera flexible, la protección del sector bancario, la ausencia de control regulatorio o la escasa red de convenios firmados con otros Estados sobre intercambio de información.»

Como bien dice la autora, aunque para la AEAT no es un paraíso fiscal el país que le proporciona información, esto es una cuestión de Derecho Internacional Público, y por tanto no existe una definición de paraíso fiscal, aunque si una de las características que olvida dicha Administración tributaria es intercambio o no información, un paraíso fiscal es un territorio de nula tributación.

2. El dumping fiscal entre Comunidades Autónomas. ¿Fomenta el fraude la cesión de las competencias normativas a las CCAA?

Una vez aprobada la CE, la configuración del Estado de las Autonomías fue uno de los cambios más relevantes en el plano institucional, desde la aprobación de la actual Constitución. En 1978 nacen las Comunidades autónomas como entes supraprovinciales con necesidades de gasto que necesitarán ser financiadas con ingresos, es decir, no hay Administración sin Hacienda Pública.

Recordemos que nuestra CE dispone en su artículo 157.2 que *«Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar **medidas tributarias** sobre bienes situados fuera de su territorio o **que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.**»*





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Por otra parte, la propia CE, en su artículo 157.3⁴⁵⁵, señala que mediante ley orgánica se regularan, entre otros ingresos, los impuestos total y parcialmente cedidos a las Comunidades autónomas. Como es bien sabido, la CE se está refiriendo a la LOFCA,

Para Cordero González y Menéndez García⁴⁵⁶, «*La cesión de tributos a las Comunidades autónomas vino acompañada desde sus orígenes por la delegación de las competencias administrativas para su aplicación. En su redacción original, la LOFCA contemplaba, en efecto, la asunción imperativa y por delegación del Estado de las potestades de gestión, liquidación, inspección y revisión sobre los tributos cedidos, circunscritos en aquel momento a los impuestos sobre el Patrimonio, las Transmisiones Patrimoniales, las Sucesiones y Donaciones, el Lujo y las tasas sobre el juego 1. La asunción de estas competencias por las Comunidades autónomas se justificaba desde dos puntos de vista: la eficacia en su ejercicio, al recaer la aplicación del tributo en el ente destinatario de su recaudación, y el fortalecimiento de la autonomía financiera*

⁴⁵²(4)Desde el 16-07-2010 (fecha de entrada en vigor del Protocolo de modificación del Convenio-BOE 31-05-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

(5)Desde el 25-07-2011 (fecha de entrada en vigor del Convenio hispano panameño-BOE 04-07-2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

(6) Desde la fecha de aplicación del Convenio deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

(7)Desde 02-08-2011 (fecha de entrada en vigor del acuerdo sobre intercambio de información-BOE 06.06.2011-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

(8) Desde 28-12-2009 deja de tener la consideración de paraíso fiscal

(9)Desde el 19-09-2015 (fecha de entrada en vigor del Convenio con Omán-BOE 08-09-2015-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal.

⁴⁵³Vallejo Chamorro J.M.: «*La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea.*» *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, ISSN 0019-977X, N° 825, 2005 (Ejemplar dedicado a: Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional), págs. 147-160.

⁴⁵⁴Lampreave Márquez, P: «*Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal.*» *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, N°. 303, 2010, págs. 109-131.

⁴⁵⁵El artículo 157 de la CE dispone: «1. Los recursos de las Comunidades autónomas estarán constituidos por:

a) *Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*

b) *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

c) *Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*

d) *Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*

e) *El producto de las operaciones de crédito.*

2. *Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.*

3. *Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades autónomas y el Estado.»*

⁴⁵⁶Cordero González, E.M.; Menéndez García, G.: «*La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas*» *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 13, p. 27-58 (2011).



de las Comunidades autónomas, siquiera gracias a su percepción como sujetos activos del tributo por parte de sus destinatarios. Como aspectos negativos de la delegación se destacaba la «imposibilidad de garantizar una uniformidad absoluta en los parámetros con los que se llevan a cabo las actuaciones administrativas» y el «fraccionamiento de la información tributaria», lo que requería recurrir a mecanismos paliativos de sus efectos. La Ley 30/1983 desarrollaba los términos en los que habría de desenvolverse la delegación, excluyendo de la misma determinadas competencias cuyo ejercicio retenía el Estado, al que se atribuían, además, ciertas funciones de control sobre la gestión autonómica. La actual redacción de la LOFCA, en su artículo 11 dispone que pueden ser cedida la **recaudación**, a las CCAA, de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- e) Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁵⁷, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento.
- f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos.
- g) El Impuesto sobre la Electricidad.
- h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- i) Los Tributos sobre el Juego.
- j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico.

Por supuesto también se delegan, en determinados tributos, competencias derivadas de la gestión del mismo, que no tienen incidencia en el fraude fiscal más allá de la posible “descoordinación” que pudiera haber entre las CCAA.⁴⁵⁸

⁴⁵⁷ Sobre el sistema de financiación autonómica, y concretamente sobre el IVA, Lasarte López indica que si bien si bien se cede un porcentaje de la recaudación hay que tener en cuenta los condicionantes de la normativa de la Unión Europea en la asunción de competencias normativas, al ser este un tributo armonizado. Lasarte López R.: «Opiniones de las comunidades autónomas sobre la cesión del IVA y de los impuestos especiales 1996-2001». *Revista de Estudios Regionales*. Nº 66 (2003), PP. 227-249.

⁴⁵⁸ Para Cordero González, Eva María, y Menéndez García, Gerardo «La delegación de competencias estatales a las Comunidades autónomas se diferencia, en efecto, de la transferencia competencial a la que alude el artículo 150.2 de la Constitución, que conlleva el traslado de su titularidad a otro órgano». Cordero González, E.M.; Menéndez García, G.: «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas». *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 13, p. 27-58 (2011).



Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Aparte de lo referente a la recaudación de dichos tributos, la LOFCA, en su artículo 19, también establece que las CCAA podrán asumir **competencias normativas**, que en el caso de los cedidos, éstas podrán asumir las siguientes:

- a) **En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota⁴⁵⁹.
- b) **En el Impuesto sobre el Patrimonio**, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.
- c) **En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.
- d) **En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo.
- e) **En los Tributos sobre el Juego**, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos.
- f) **En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**, la regulación de los tipos impositivos.
- g) **En el Impuesto sobre Hidrocarburos**, la regulación del tipo impositivo autonómico.

Pero seguidamente añade *«En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; **no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.**»*

⁴⁵⁹Vid. en este sentido a Martín Palanco, R.: *«Las deducciones autonómicas en el IRPF: especial referencia a las deducciones aplicables en la Comunidad Autónoma de Andalucía.»* Localización: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero / coord. por Antonio Cubero Truyo Árbol académico, 2016, ISBN 978-84-470-5087-1, págs. 85-102.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Algo que ya prohíbe intrínsecamente nuestra CE al indicar en su artículo 19 que las personas de nacionalidad española tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional. También lo hace de forma expresa en su artículo 157.2: «Las Comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.»

Así las cosas, la realidad es otra bien diferente, muchos españoles no están eligiendo libremente su residencia, y sí lo hacen por motivos de conveniencia fiscal derivada del dumping fiscal que se produce en la actualidad originada por las competencias normativas cedidas.⁴⁶⁰ Esta cuestión no resulta baladí, pues la excesiva competencia normativa asignada a las Comunidades autónomas en algunos tributos cedidos, en nuestra opinión tiene carácter inconstitucional dado que va en contra de la libre circulación de personas y capitales. Cuestión diferente es que las competencias normativas (que no de gestión que no tienen por qué afectar a la libre circulación) fuesen armonizadas estableciendo un tope máximo y otro mínimo a imagen y semejanza del Texto Refundido de la Ley de la Haciendas Locales.

Pero no queda ahí el asunto, la propia LOFCA en su artículo 1.1 establece que:

- El sistema de ingresos de las Comunidades autónomas deberá establecerse de forma **que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español**, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución. En la actualidad parece que se hace caso omiso de esto.
- La corresponsabilidad de las Comunidades autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos. No parece que el actual sistema de financiación “potencie” especialmente la corresponsabilidad de las Comunidades autónomas, más bien lo contrario, dado que lo que se ceden son muchas competencias normativas y pocas de gestión.
- La **solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones**. No parece muy solidario que las Comunidades autónomas compitan entre sí mediante el “dumping fiscal”, ni que exista lealtad institucional como también apunta este artículo.⁴⁶¹

⁴⁶⁰La LOFCA fue desarrollada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁴⁶¹Asimismo la Ley 22/2009, en su artículo 62 dispone lo siguiente:

«1. Corresponderá a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

Es decir, si bien tienen derecho a decidir libremente su residencia, y resulta que en unas Comunidades autónomas las condiciones fiscales son más ventajosas, estaríamos ante una economía de opción, pero si indican una residencia ficticia en una comunidad por sus beneficios fiscales y resulta que realmente residen en otras, estaríamos ante una conducta dolosa que si supera los 120.000 euros, constituiría un delito contra la Hacienda Pública. Aunque en ambos casos se está fomentando el cambio de residencia por parte del legislador autonómico yendo en contra de la libre circulación de personas, es decir, contra el vértice de nuestro Ordenamiento Jurídico.

Todo se puede traducir en un dumping fiscal entre las CCAA de régimen común (excluyendo País Vasco y Navarra) que precede a la deslocalización del domicilio fiscal de los obligados tributarios, que en muchos casos dará lugar a un delito contra la Hacienda Pública. Se puede decir que, aunque lógicamente la culpabilidad recae sobre el sujeto activo del delito, una deficiente regulación incita a defraudar a la Hacienda Pública.

Por su parte, para Ribes Ribes⁴⁶² la situación actual es consecuencia de un proceso de competencia fiscal a la baja entre CCAA. Opinión que compartimos pero que, desde nuestra óptica consideramos que el tributo no debe suprimirse, si bien armonizarse como dicen algunos autores⁴⁶³

En nuestra opinión, para que esto no ocurra la LOFCA debió regularse como el Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales, con unos tipos mínimos y máximos (entre otras cosas) para que no se produzca una deslocalización. A modo de ejemplo, en principio, nadie cambia su residencia de una localidad a otra porque

respecto de los siguientes tributos:

a) Impuesto sobre el Patrimonio. b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. d) Tributos sobre el Juego. e) Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte. f) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La Administración del Estado y las de las Comunidades autónomas se comunicarán a los efectos oportunos los hechos con trascendencia para su tipificación como posible delito contra la Hacienda Pública, y de los que tengan conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus respectivas competencias en materia tributaria.»

⁴⁶²Ribes Ribes Aurora continúa expresando «Una experiencia similar tuvo lugar tanto en Australia como en Canadá, donde el impuesto acabó desapareciendo. En el primer caso, el Impuesto sobre Sucesiones fue suprimido en 1978 por el Estado de Queensland, lo que conllevó que otros Estados siguieran el mismo camino, hasta su completa desaparición en 1983. Asimismo, la provincia canadiense de Alberta optó por aplicar una presión fiscal notablemente baja, lo que derivó en un proceso que culminó con la eliminación del impuesto en 1986.» Durán, J. M.: «L'impost sobre successions i donacions: un tribut a reformar», *Nota d'Economia* n.º 81, 2005, p. 43. Poder normativo autonómico y tributos cedidos, Editorial Tirant Lo Blanch, 2012.

⁴⁶³«el impuesto ha quedado desfigurado merced al ejercicio de potestades normativas autonómicas asistemáticas, atécnicas, electoreras y ajenas en su conjunto a la justicia tributaria. Visto el pésimo uso que las CC. AA. han realizado de la figura cedida, procede revocar la cesión o, al menos, reformularla de manera contundente, fijando unas bases mínimas de aplicación común en todo el territorio nacional, inmunes a los caprichos de los políticos autonómicos». Lago Montero, J. M.ª, Gil Rodríguez, I., Guervós Maíllo, M.ª Á. y Alfonso Galán, R. M.ª: «El sistema (...)». Ob. cit. p. 364.

Página 375

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2ba4-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2ba4-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

Director: Manuel Guerra Reguera



Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

el tipo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea menor, pero la cosa cambia cuando hablamos de una sucesión hereditaria con una gran base imponible. Incluso yendo más allá, ceder más competencias en el ámbito de la gestión, aumentando la corresponsabilidad, pero no la cesión de competencias normativas sin topes, sin límites.

Por otra parte, referente ya al delito contra la Hacienda Pública, en el caso de algunas Comunidades autónomas como Andalucía, donde están delegadas las competencias exclusivamente de gestión en ITPAJD e ISD ¿La autoridad competente para ponerlo en conocimiento del Ministerio Fiscal son los Registradores de la Propiedad? Cabe recordar que dichos registradores sólo tienen competencia de gestión, y no así de inspección ni recaudación, pero pudiera ocurrir que en un procedimiento de comprobación limitada tuvieran indicios de delito contra la Hacienda Pública, y la fórmula organizativa no parece ser la más adecuada para perseguir este tipo de fraudes, que sería más fácil si todas las competencias de aplicación de los tributos estuviesen centralizadas en la agencia u organismo ad hoc de cada Administración tributaria autonómica.

En este mismo sentido, para Cordero González y Menéndez García⁴⁶⁴ «La fórmula organizativa a través de la cual las Oficinas Liquidadoras desempeñan estas funciones es confusa, tratándose de potestades de titularidad estatal, delegadas a las CCAA y ejercidas a través de oficinas insertas en el Registro de la Propiedad, dependiente del Estado. Partiendo de los términos recogidos en la normativa propia de estos tributos, se ha considerado que se trata de una «encomienda de gestión» en el sentido del artículo 15 LRJAP.»

No se entiende como en el entorno de la UE se promueve la armonización fiscal, sobre todo en tributos como el IVA, el Impuesto sobre Hidrocarburos, o la modalidad Operaciones Societarias en el ITPAJD, no seamos capaces de armonizar la cesión de competencias normativas, porque reiteramos que la capacidad de gestión de un tributo por una Comunidad Autónoma no causa ningún problema, al igual que ocurre con los cedidos a las Corporaciones Locales.

Dicho de otra manera, el legislador estatal es el primer responsable de alentar cambios de residencia con comportamientos defraudatorias o mediante la utilización de la economía de opción, al ceder indiscriminadamente las competencias normativas y no fomentar la corresponsabilidad fiscal vía cesión de la **gestión** de los tributos.

⁴⁶⁴ Cordero González, Eva María, y Menéndez García, Gerardo. «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas». *Quincena Fiscal*. Revista de Actualidad Fiscal, 13, p. 27-58 (2011).





9. Conclusiones parciales

- El dumping fiscal falsea la competencia entre empresas, y porque fomenta el fraude.
- Hay que avanzar muchísimo más en aras de una armonización tanto a nivel mundial, como de la UE, como de las CCAA.
- Aunque para la AEAT no es un paraíso fiscal el país que le proporciona información, no existe una definición de paraíso fiscal, pero la característica fundamental no es el intercambio de información sino que sea un territorio de nula tributación.
- Pero hay una cuestión que hay que replantearse: si bien son los obligados tributarios quienes pueden cometer un delito contra la Hacienda Pública ¿No están fomentando los legisladores autonómicos los cambios de residencia y por ende la comisión de delitos fiscales? Aunque hay que añadir que el cambio de domicilio fiscal suele ser economía de opción y no delito, pero cuando los cambios de residencia son ficticios como suele ocurrir en multitud de ocasiones con tributos que gravan a las personas físicas de carácter directo, si alcanzan el umbral del delito, se consumará este.





CAPÍTULO 15. CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTAS DE MEJORA.

CONCLUSIONES FINALES

Como conclusiones finales a nuestra investigación, podemos citar las siguientes respecto al delito contra la Hacienda Pública:

- Para que se produzca y a diferencia de las infracciones tributarias que pueden ser dolosas o por simple negligencia, debe tener un dolo similar al de la estafa regulado en el CP. Es decir, debe tener un engaño suficiente a la Hacienda Pública (sujeto pasivo del delito) para que ésta ignore la verdadera situación fiscal del sujeto activo del delito. A pesar de ello se admite por la jurisprudencia y doctrina científica el dolo eventual, que se manifiesta cuando un sujeto actúa de forma que acepta las posibles consecuencias de que se produzca un delito, aunque al final no se consume el mismo.
- La redacción actual del CP, la jurisprudencia y la doctrina científica, rechazan la figura del delito continuado. Sin embargo, El artículo 187.1.a) de la LGT contrarresta el delito continuado graduando las sanciones (y agravándolas) por comisión repetida: «*Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.*» Entendemos que este tiene que ser el modelo a seguir por el CP en el delito contra la Hacienda Pública.
- Sin la existencia del precitado dolo, a pesar de que se dejen de ingresar cuantías superiores a los 120.000 euros, sólo se produciría una infracción tributaria. Es más, si un obligado tributario declara correctamente mediante la oportuna autoliquidación su verdadera situación tributaria, aunque no ingrese “ni un céntimo”, lo único que ocurriría, al amparo del artículo 161 de la LGT, es que se iniciaría el periodo ejecutivo desde el fin del plazo reglamentario para autoliquidar o desde el día siguiente si la declaración-liquidación fuese extemporánea. No se produciría ni la infracción del artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, dado que el obligado tributario declaró con total corrección y sin ocultación, siendo únicamente de aplicación los recargos del periodo ejecutivo, y en su caso los intereses de demora correspondientes si no ingresare en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT.
- Corresponde a la parte acusadora (y no a la Agencia Tributaria competente), es decir al Ministerio Fiscal o Administración tributaria correspondiente, el probar la defraudación de una cuota tributaria superior a





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

120.000 euros (600.000 en los supuestos agravados), aunque el órgano competente para conocer el proceso penal será quien fije finalmente la cuantía, pudiendo ser ésta igual, inferior, o superior.

- El tribunal o juzgado de lo penal competente, será quien aprecie si existe dolo (elemento subjetivo del tipo delictual) a pesar de que quien intente probarlo sea la parte acusadora.
- Para fijar la cuota tributaria defraudada hay que acudir a la legislación extrapenal o en blanco, en este caso la LGT, según la cual la cuota defraudada no incluirá los posibles recargos o intereses de demora. Ahora bien, una vez consumado el delito, si se quiere aplicar la eximente del artículo 305.4 del CP, el sujeto activo del delito deberá abonar de forma completa la deuda tributaria, que no cuota, es decir incluyendo los posibles recargos e intereses de demora..
- La multa por responsabilidad civil incluye intereses de demora pero excluye cualquier tipo de recargos. Asimismo el órgano de recaudación no tendrá la obligación de notificar la providencia de apremio cuando exista una condena penal, puesto que la sentencia judicial sirve como título ejecutivo.
- En un mundo globalizado, las Administraciones tributarias se enfrentan a nuevos desafíos como las transacciones vía comercio electrónico, o las criptomonedas que requieren un intercambio de información entre todos los países. Ya no basta con la asistencia mutua que regula la LGT, ni la visita de un inspector de a una empresa o negocio, y menos aún con los requerimientos a gente que se esconde en el anonimato de las redes sociales o que pueden estar situados en la UE e incluso fuera de ella. La base de datos nacional que maneja la AEAT y de la que se benefician los inspectores de las demás Administraciones tributarias e incluso el Banco de España para el blanqueo de capitales, no es suficiente en un entorno global que cambia a mayor velocidad que los procedimientos tributarios y que las penas que establece el CP.
- Aunque para la AEAT no es un paraíso fiscal el país que le proporciona información, no existe una definición de paraíso fiscal, pero la característica fundamental no es el intercambio de información sino que sea un territorio de nula tributación.
- Estamos a favor de la corresponsabilidad fiscal, con un aumento en la “cesta” de tributos gestionados directamente por las CCAA, y por una minoración de la capacidad normativa en la línea del Texto Refundido de las Haciendas Locales, con unos mínimos y unos máximos, es decir una armonización tributaria de la capacidad normativa. De ello derivaría una menor incidencia en las deslocalizaciones fraudulentas hacia Comunidades autónomas al “son” del arbitrio político de los responsables de cada una de ellas, y con ello se contribuiría en su justa medida a que se produzcan menos delitos fiscales, puesto que no es coherente que





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

el legislador estatal sea quien por un lado castigue (Derecho Penal sustantivo) esas conductas y por otro lado los Parlamentos autonómicos las fomenten mediante sus competencias normativas tributarias.

■ Existe una cuestión que hay que replantearse: si bien son los obligados tributarios quienes pueden cometer un delito contra la Hacienda Pública ¿No están fomentando, el legislador estatal cediendo indiscriminadamente competencias normativas, y a su vez los legisladores autonómicos, los cambios de residencia y por ende la comisión de delitos fiscales? Aunque hay que añadir que el cambio de domicilio fiscal suele ser economía de opción y no delito. Pero cuando los cambios de residencia son ficticios como suele ocurrir en multitud de ocasiones con tributos que gravan a las personas físicas de carácter directo, si alcanzan el umbral del delito, se consumará este. Aun así, en ambos casos consideramos que es una práctica inconstitucional debido a que va contra la libre circulación de las personas y capitales.

PROPUESTAS DE MEJORA SOBRE EL DELITO FISCAL

Por otra parte, como propuestas de mejora de este delito tipificado en el CP, podemos indicar las siguientes:

■ La pena de prisión es con carácter general de uno a cinco años, y en el tipo agravado de dos a seis años. En nuestra opinión y como propuesta de mejora, la pena mínima del tipo agravado debe ser superior a dos años por la gravedad de las conductas establecidas en el artículo 305 bis del CP, dado que en caso contrario muchas penas de prisión en el tipo agravado quedan en suspenso si el sujeto activo del delito no posee antecedentes penales y el órgano que conozca el proceso penal ve conveniente sólo imponer la pena de prisión de dos años.

■ La atenuante establecida en el artículo 305.6 del CP, a saber: *«una 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»*, resulta cuanto menos cuestionable. Un sujeto que delinca y conozca ya de una citación judicial como imputado puede abonar la deuda con una rebaja en la pena que puede ser más que suficiente para dejar la pena de prisión en suspenso. Esto parece beneficiar al delincuente con mayor capacidad económica, que tiene una cierta ventaja para realizar este tipo de conductas punibles con respecto a un delincuente con menor capacidad económica. Nuestra propuesta de mejora es que se pudiese rebajar la pena en estos casos, pero sin que nunca pudiese ser la pena inferior a dos años.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

■ Sobre la consumación del delito, ésta se da al final del periodo impositivo, salvo que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, casos en los cuales la consumación se dará desde el mismo momento que se superen los 120.000 euros de cuota defraudada. En nuestra opinión, resulta también muy cuestionable que en tributos periódicos de devengo mensual o trimestral como el IVA, un sujeto pueda defraudar, verbigracia en la autoliquidación del primer trimestre 500.000 euros, y que no sea perseguido hasta el final del periodo impositivo, es decir hasta el 20 de enero del año posterior si hablamos del IVA. Situaciones como ésta pueden hacer que muchos fraudes comiencen a investigarse tarde por parte de la Administración tributaria, dando un margen de maniobra al sujeto activo del delito para que por ejemplo deslocalice la empresa por medio de la cual realizó el fraude fiscal. Así, propuesta de mejora radica en que el delito sea perseguible desde que se rebase el límite de los 120.000 euros, consumándose el delito en ese momento y sin esperar al final del periodo impositivo, en aras de una mayor agilidad en la investigación de los hechos acaecidos constitutivos de un posible delito contra la Hacienda Pública. Sobre esto se pronunció la Fiscalía General del Estado mediante Instrucción 3/2007, de 30 de marzo: *«Como consecuencia de ello, y sin perjuicio de las actuaciones que lleve a cabo la Administración Tributaria, en la mayor parte de las defraudaciones punibles del IVA la persecución penal se verá demorada al menos hasta el último día del mes de enero del año siguiente a aquél en el que los comportamientos delictivos fueron realizados (...) Estas características son aprovechadas por quienes organizan las defraudaciones, haciendo que las sociedades que componen los entramados propios de estos delitos se mantengan activas durante periodo de tiempo cortos, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser descubiertas, dejan de operar (...) Esta separación temporal entre la realización de las conductas típicas y el inicio de su persecución dificulta siempre el desarrollo de las investigaciones, y puede llegar a convertir en ineficaces las actuaciones del Ministerio Fiscal o de otros órganos del Poder Judicial dirigidas a desentrañar la actividad de tramas de fraude que han dejado de actuar demasiado tiempo antes de la recepción de la noticia criminis.»*

Así las cosas, los tributos periódicos no tienen todos el mismo devengo, así que no se pueden tratar de la misma manera en la consumación del delito. En síntesis, en cualquier tributo, ya sea de devengo periódico como instantáneo, la consumación del delito debe ser en un momento próximo en el tiempo al devengo.

■ No se entiende como en el título XIV del CP denominado «de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.», se castigan por la vía del ingreso a la Administración Pública, el delito contra la Hacienda Pública y el delito contra la Seguridad Social, y por la vía del gasto únicamente el fraude en las



subvenciones públicas. Es claro que un contrato adjudicado a una oferta que no es la económicamente más ventajosa por la vía del cohecho, es una merma de ingresos de la Hacienda Pública, al realizarse la obra, suministro o servicio en cuestión con un sobrecoste. Por no hablar de un delito de malversación donde un funcionario o alto cargo de la Administración Pública se apropia del dinero del contribuyente causando un perjuicio claro a la Hacienda Pública. En síntesis, ya por la vía del ingreso o por la vía del gasto, parece ser que solo es el ciudadano quien produce un perjuicio real a la Hacienda Pública, olvidando el CP a los funcionarios y altos cargos que realizan prácticas fraudulentas. Es por lo que, proponemos una modificación del artículo 305 incluyendo que los delitos de cohecho y malversación entrarán en concurso real con el delito contra la Hacienda Pública.

■ El artículo 305.3 del CP indica que el fraude fiscal respecto a los fondos procedentes de la Unión Europea, se da con un límite objetivo cuantitativo de tan sólo 50.000 euros, esto es, menos de la mitad que el umbral establecido para el fraude tributario, a la Seguridad Social, o a subvenciones “autofinanciadas” que concedan las distintas Administraciones Públicas. A mayor abundamiento el artículo 306 del CP establece que en los casos de fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea, si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año. Es decir, no se entiende que el fraude fiscal en general no tenga el mismo umbral objetivo, siendo delito o no dependiendo de si es la Unión Europea o no la Administración Pública defraudada. En nuestra opinión, el delito fiscal debería tener una cuantía homogénea sin tener en cuenta la Hacienda Pública que se defraude, por lo que proponemos una rebaja del umbral objetivo de 120.000 euros hasta los 50.000 euros, con el resultado de que sea más fácil “aflorar” este tipo de conductas, y “más caro” delinquir. Por otro lado, en la actualidad nos encontramos en un futuro incierto. Por una parte la UE realiza intentos de armonización⁴⁶⁵ fiscal (no sólo en el delito por defraudación tributaria), y sin embargo en España se da la paradoja de que precisamente las competencias normativas de las Comunidades autónomas, en ocasiones, no están sujetas a límites: la tarifa autonómica del IRPF, la tarifa y exenciones en ISD, las deducciones en el IP etc.

⁴⁶⁵ Javier Lasarte, Francisco Adame y Jesús Ramos concluyen que «Hay quienes encuentran en el derecho a la libre circulación de personas dentro de la Unión un pretexto ideal para eludir el pago de tributos o recortar de modo relevante la presión fiscal. Especialmente significativo puede resultar el caso con relación a las plusvalías y ganancias de capital. Si cambiando de residencia puedo reducir el coste fiscal que supone la realización de unas plusvalías o la obtención de unas rentas de capital, ¿qué me impide hacerlo?». Aportaciones efectuadas por Javier Lasarte Álvarez, Francisco Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto con motivo del encuentro internacional sobre “Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa”, organizado por el área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide y la Scuola Europea di Alti Studi Tributari de la Universidad de Bolonia (Italia); fue celebrado en la sede de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP) en Sevilla durante los días 29 y 30 de noviembre de 2010.



PROPUESTAS DE MEJORA SOBRE EL ACTUAL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICO

■ En nuestra opinión, el problema no está en que la gestión de algunos tributos se ceda a las Comunidades autónomas, sino en armonizarlos a imagen y semejanza del Texto Refundido de las Haciendas Locales. Dicho de otra manera, el IBI, el IAE, el IVTM, el ICIO y el IIVTNU⁴⁶⁶ tienen unos máximos y unos mínimos, es decir están armonizados por el Estado, y la gestión está totalmente cedida a las Corporaciones Locales. Con esto se mejoraría en seguridad jurídica y en corresponsabilidad fiscal si se hace un único texto normativo que limite las competencias normativas de las Comunidades autónomas, a la vez que se le otorga una mayor gestión de los impuestos aún no cedidos.

■ En este caso, el IRPF podría ser de gestión compartida Estado-Comunidades autónomas de la siguiente manera:

1) Las Comunidades autónomas ya tienen un vasto bagaje en la comprobación de valores, por lo que podrían asumir las comprobaciones de las ganancias y pérdidas patrimoniales del IRPF.

2) Igualmente, al tratarse de un tributo que recae sobre las personas físicas, podrían gestionar (las Comunidades autónomas) los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, y las imputaciones de rentas.

3) Los rendimientos de actividades económicas se quedarían en manos del estado al igual que la totalidad del IS.

■ El IVA y el IS, tributos que está íntimamente ligado a la actividad empresarial, debe ser gestionado por la AEAT.

■ El resto de tributos en los que está actualmente cedida la gestión, se mantendrían aunque existiendo un mayor intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los distintos niveles de gobierno.

⁴⁶⁶En la tesis doctoral dirigida por Ignacio Pérez Royo «Un estudio jurisprudencial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Juan Martín Ruíz opina que «Real Decreto Legislativo 2/2004, que regula actualmente nuestro Impuesto. Tiene como objetivo notorio dotar de mayor claridad al sistema tributario y financiero aplicable a las entidades locales mediante la integración en un único cuerpo normativo de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en particular, determinadas disposiciones adicionales y transitorias de esta última, contribuyendo con ello a aumentar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes». Martín Ruiz, J. (2016). Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Sevilla, Sevilla.



BIBLIOGRAFÍA

- Adame Martínez, F.D.: *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2010, pág. 54. ISBN: 9788498366334.
- Alcácer Guirao, R. : «*Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): El derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional*». *Revista Española de Derecho Constitucional*. ISSN: 0211-5743, núm. 91, enero-abril (2011), págs. 353-379.
- Aguallo Avilés, A.; Bueno Gallardo, E: «*Estudio de las infracciones previstas en los artículo 191 y 192 de la Ley General Tributaria.*» *Crónica Tributaria* número 132/2009 (9-62).
- Alonso Gallo, J.: «*El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012.*» *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. N.º 34-2013.
- Álvarez Barbeito, P.: «*Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA*», *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 293-294, 2007, página 10.
- Aparicio Pérez A.: *El Delito Fiscal*, 1997. Aranzadi. ISBN: 9788481935370
- Aparicio Pérez, A.: «*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*». *Aranzadi*. 1997.
- Arribas León, M: «*El artículo 87.cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal*». *Crónica Tributaria* núm. 141/2011 (55-72).
- Arroyo Zapatero, L.: «*Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*». *Ministerio de Justicia. Centro de Publicaciones*. Madrid. 1987. ISBN: 84-505-5397-0.
- Ayala Gómez I.: *El delito de defraudación tributaria artículo 349 del Código Penal*. S.L. Civitas Ediciones.1988.ISBN: 9788473986199
- Ayala Gómez, I.: «*Consumación y Prescripción del delito fiscal*». *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, Nº Extra 1, 2000, págs. 81-100.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Bacigalupo, E.: «*El delito fiscal en España.*» *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, ISSN 0210-1076, Nº. 56, 1979, págs. 79-98.

 - Bajo Fernández, M.: «*Eficacia del error de derecho.*» Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Berrejo / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Juan Zomoza Pérez (dir.), Vol. 2, 2010 (Tomo II), ISBN 978-84-9903-482-9, págs. 863-873.

 - Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid 2000, Editorial Universitaria. ISBN: 9788480044219.

 - Bajo Fernández, M.: «*Derecho Penal Económico. Un estudio de Derecho Positivo Español.*» *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*.1973.

 - Bajo Fernández, M.: *Derecho penal económico*. Editorial Universitaria Ramón Areces.2008 ISBN: 9788480049610

 - Bajo Fernández, M.: «*¿Puede una persona jurídica conocer la antijuridicidad de la norma? A propósito de una doctrina del TEAC sobre el artículo 179 LGT.*» *Dialnet*.2011.

 - Blázquez Rodríguez, I: «*Libre circulación de personas y derecho internacional privado: un análisis a la luz de la jurisprudencia de la Unión Europea.*» Universidad de Córdoba. 2017. DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3867>.

 - Barrachina Juan, E.: «*Prescripción: Ley General Tributaria versus Código Penal*», *El Fisco*, núm. 65, 2001.

 - Baza de la Fuente, M.L.: «*El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal.*» 2001. Tesis. Universidad Complutense de Madrid.

 - Benítez Ortúzar, I.F.: *Sistema de derecho penal: parte especial* .2ª edición, revisada y puesta al día conforme a las leyes Orgánicas 1/2015 y 2/2015. Lorenzo Morillas Cueva (dir.), 2015, ISBN 978-84-9085-707-6, págs. 395-410.

Página 385

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

000008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Bueno Gallardo, E.: «*Estudio de las infracciones previstas en los artículo 191 y 192 de la Ley General Tributaria.*» *Crónica Tributaria* número 132/2009 (9-62).
 - Cadena Serrano, F.A.: «*Relaciones concursales entre los delitos de estafa y alzamiento de bienes.*» *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 2/2015 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2015.
 - Calvo Vérguez, J.L. «*La reforma del artículo 305 del Código Penal y su incidencia sobre la separación constitucional de poderes.*» *Actualidad jurídica Aranzadi*, ISSN 1132-0257, Nº 854, 2012, pág. 5.
 - Calvo Vérguez, J.: «*El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 11/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.
 - Calvo Borges, J.: «*Delitos contra la hacienda pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 11/2012 parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2012.
 - Calvo Vérguez, J.: «*El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 3/2013 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.
 - Calvo Vérguez, J.: «*Las causas de justificación en el delito contra la Hacienda Pública.*» *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 2/2018 parte Jurisprudencia. Doctrina. Cizur Menor. 2018.
 - Camacho Rubio, J.: «*la prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 7/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.
 - Cano, Mata, A.: «*Potestad normativa sancionadora de las comunidades autónomas.*» *Revista de Administración Pública*, núm. 119, CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1989.
 - Carrasco González, F.M.; Pérez Royo, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte General.* 2018. Civetas. ISBN: 9788491977179.
 - Carreras Manero O.: «*La prescripción del delito contra la hacienda pública.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2013.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Carreras Manero, O: «*El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo.*». *Revista española de Derecho Financiero* núm. 167/2015 parte Estudios. Editorial Civetas, SA, Pamplona. 2015.
 - Castelló Nicas, N: «*Administración desleal y apropiación indebida tras la reforma de 2015: ¿Compartimentos estancos?*» *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* Artículos. RECPC 19-06 (2017). ISSN 1695-0194.
 - Contreras López, R.E: «*El Derecho Penal Económico y la tutela de bienes colectivos*». *Centro de Estudios sobre Derecho, Globalización y Seguridad de la Universidad Veracruzana*.
 - Choclan Montalvo J.A: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. 2ª edición. Welters Blúmer. 2016. ISBN: 9788490901649.
 - Choclan Montalvo, J.A.: «*Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)*», *La Ley*, n. 6296, 15 julio 2005, págs. 1-6.
 - Chozza Cordero, A.: «*El tipo agravado del art. 305 del Código Penal ¿Ley penal más favorable?*». *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 3/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cisura Menor. 2016.
 - Cobo del Rosal, M. y Vives Antón, T.: *Derecho Penal, Parte General*. Valencia (1996): Tirant lo Blanch, pp. 51 y 52. ISBN13: 9788480029490.
 - Cordero González, E.M.; Menéndez García, G.: «*La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas*» *Quincena Fiscal*. *Revista de Actualidad Fiscal*, 13, p. 27-58 (2011).
 - Cubero Trullo, A.M.: «*La necesidad de sustituir el concepto de adquisiciones intracomunitarias por el de adquisiciones intra-Unión (propuesta de adaptación de la terminología del IVA al Tratado de Lisboa)*». *Revista Quincena Fiscal* núm. 18/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cisura Menor. 2016.
 - Cubero Trullo, A.M.: *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Valencia: Tirant lo Blanch. 2016. ISBN: 9788490869895.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Cubero Truyo, A.M. y García Berro, F. (2005). «*Un período de transición en el ordenamiento tributario*». *Crónica Jurídica Hispalense: revista de la Facultad de Derecho* (Universidad de Sevilla), 3, 143-181.
 - De Juan Casadevall, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com).
 - Del Moral García, A: «*Incidencia de la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil en el Proceso Penal*.» *Jueces para la democracia*, ISSN 1133-0627, N° 40, 2001, págs. 37-47.
 - Delgado Sancho, C.D.: «*El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*.» *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 9/2018 parte Legislación. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.
 - Diversos autores «*Nuevas tendencias en Derecho Penal económico: seminario internacional de Derecho Penal*» (Jerez, 24, 25 y 26 de septiembre de 2007), Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2008.
 - Doncel Núñez, S.L.: «*Sobre las medidas cautelares de la Ley General Tributaria en procesos por delito contra la Hacienda Pública*.» *Revista de Derecho UNED*, núm. 15, 2014.
 - Durán, J. M.: «*L'impost sobre successions i donacions: un tribut a reformar*», *Nota d'Economia* n.º 81, 2005, p. 43. Poder normativo autonómico y tributos cedidos, Editorial Tirant Lo Blanch, 2012.
 - Echevarría Ramírez R.: «*Consideraciones sobre el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 del C.P. español*». *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2014.
 - Espejo Poyato, I: «*Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT 2015*», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 388, 2015 (consultado en www.cefllegal.com).
 - Falcón y Tella, R.: «*Las medidas cautelares: autotutela administrativa 'versus' intervención judicial*». *Quincena fiscal*, núm. 3, 1995, págs. 6-7.
 - Feuerbach, P.J.A.: *Lehrbuch des gemeinen in deutschland gültigen peinlichen rechts*. Heyer. 1847.
 - Fernández-Albor, A.: «*Política criminal del delito fiscal*». Jornadas de estudios sobre delitos económicos y economía de mercado. Madrid 24 y 25 de septiembre de 1981.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Fernández Bermejo, D: «*Blanqueo de capitales y TIC: marco jurídico nacional y europeo, modus operandi y criptomonedas.*» BIB 2018\14879. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2019. ISBN978-84-1309-114-3.
 - Ferré Olivé J.C: *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch. 2018. ISBN13:9788490536391.
 - Ferreiro, Lapatza, J.J.: *Instituciones de derecho financiero*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. ISBN: 9788497687911.
 - Flavio Gómez, L.: «*El principio de legalidad y sus garantías mínimas: una contribución al estudio de la "lex populi". Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos in memoriam*». Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, Ediciones Universidad Salamanca, Cuenca, 2001.
 - García Berro F.: «*Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial*». *Revista Quincena Fiscal* num.19/2010 parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cisura Menor. 2010.
 - García de Enterría, E. y Fernández, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*. Navarra (2008): Aranzadi p. 174.
 - García Noriega, A: «*blanqueo y anti blanqueo de capitales: como se lava el dinero. Como se combate el lavado.*» *Difusión Jurídica y Temas de Actualidad*. 2010.
 - Gómez Orbaneja, E.: *Derecho Procesal Penal*; STRECK, M., Das Rect. Des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren, en Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, p. 219.
 - Gorospe Oviedo, J.I.:«*STC 120/2005, de 10 de mayo: fraude de ley y delito fiscal. Vulneración de derecho a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (arts. 25.1 y 24.1 CE)*» *Crónica tributaria*, ISSN 0210-2919, Nº 128, 2008, págs. 193-201.
 - Gracia Martín, L.: «*Nuevas Perspectivas del derecho penal tributario. (Las funciones del tributo como bien jurídico)*». *Actualidad Penal*, Nº 10/7-13. p 191.1994.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Granizar y Gómez de la Serna, A: *El Código penal de 1870 concordado y comentado*. Tomo III, Timoteo Arnaiz, Burgos, 1874

 - Guerra Reguera, M.: «*La disolución de comunidades de bienes con exceso de adjudicación compensado en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 4/2017 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

 - Guerra Reguera, M: «*Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa.*». *Universidad Pablo Olvide. Sevilla. Scuola Europea di Alti Studi Tributari. Universidad de Bolonia* .Taller n.º 2. Primera Parte. Imposición sobre la renta e impuestos de salida. Director: Javier Lasarte Álvarez. Coordinadores Francisco Adame Martínez y Jesús Ramos Prieto.

 - Guerra Reguera, M: «*Ventajas fiscales para la movilidad internacional del personal de las empresas.*» *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Director Antonio Cubero Truyo. Tirant lo Blanch. 2015. ISBN13: 9788490869888.

 - Guerra Reguera, M.: «*La conmutación del usufructo del cónyuge por otros bienes y derechos. Artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Análisis y comentario de la Doctrina de la Dirección General de Tributos.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 22/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

 - Hermosín Álvarez. M: «*Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una "menor tributación efectiva."*». *Revista Quincena Fiscal* núm. 21/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

 - Hernández Guijarro F.: «*Los principios constitucionales de legalidad y tipicidad sancionadora en el ordenamiento tributario.*». *Revista Quincena Fiscal* num.5/2017 parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

 - Hormazabal Malaree, H: «*Bien jurídico y estado social y democrático de derecho.*». Promociones y Publicaciones Universitarias.1991.

 - Iglesias Capellas, J.: «*La modificación de la LGT por el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo.*», *Carta tributaria*, núm. 13, 2012, versión digital.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Jakobs, G: *Derecho penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*, 2.ª ed., trad. J. Cuello Contreras y J.L. Serrano González de Murillo, Madrid, 1995.
 - Lampreave Márquez, P.: « ¿La Competencia Fiscal Desleal vs. Las ayudas de Estado Fiscales? ¿Dos caras de la misma moneda? (*Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid, Two Sides of the Same Coin*).» *Quincena Fiscal* 8 • Abril 2018 • Págs. 19 a 42.
 - Lampreave Márquez, P.: «Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal.» *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, N.º. 303, 2010, págs. 109-131.
 - Lasarte Álvarez, J.: «Reflexión sobre el impuesto de sucesiones.» *.BITplus*. n.º 224.págs. 12-24.2018.
 - Lasarte Álvarez, J.; Adame Martínez, F.; Ramos Prieto, J.: aportaciones con motivo del encuentro internacional sobre "Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa", organizado por el área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide y la Scuola Europea di Alti Studi Tributari de la Universidad de Bolonia (Italia); fue celebrado en la sede de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (UIMP) en Sevilla durante los días 29 y 30 de noviembre de 2010.
 - Lasarte López R.: «Opiniones de las comunidades autónomas sobre la cesión del IVA y de los impuestos especiales 1996-2001.» *Revista de Estudios Regionales*. N.º 66 (2003), PP. 227-249.
 - Lasarte López, R.: «La posición del contribuyente ante la lucha contra el fraude mediante el intercambio de información.» *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Director Antonio Cubero Truyo. Tirant lo Blanch. 2015. ISBN13: 9788490869888.
 - Luque Cortella, A.: «Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados.» *Quincena Fiscal*, 15/16 (15/16), 79-97.2013.
 - Luque Cortella, A.: «El principio de no confiscatoriedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos.» *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*. Director Antonio Cubero Truyo. Tirant lo Blanch. 2015. ISBN13: 9788490869888.
 - Martínez Muñoz, Y.: «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario.» *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

Página 391

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular



GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0



Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Martínez Pérez C.: «*El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y la jurisprudencia*». *Revista del Poder Judicial*, nº 5, Madrid, 1987.
 - Martínez Pérez C.: *Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública*. Edersa 1987.
 - Martínez Pérez, C.: *El Delito Fiscal*. Editorial Montecorvo S.A., 1982, pág. 306.
 - Martínez-Buján C.M: *Derecho Penal Económico*. Iustel Publicaciones. 2012. ISBN: 978-84-9890-192-4.
 - Martínez-Buján Pérez, C.: «*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*», en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas derecho y economía*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 72 y 73.
 - Martínez-Buján Pérez, C.: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. Tirant lo Blanch. 2016; ISBN13: 9788491196587
 - Martínez-Carrasco Pignatelli J.M.: «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública a propósito de la Ley Orgánica 5/2010, de modificación del Código Penal*». *Quincena fiscal*. ISSN 1132-8576, Nº 20, 2010, págs. 29-39.
 - Menéndez Moreno, A: *Derecho financiero y tributario. Lecciones de cátedra*. Civitas. 2018. ISBN: 9788491977445.
 - Merino Jara, I.; Serrano Fernández de Murillo, J.L.: *El delito fiscal*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 2000. ISBN 84-7130-968-8.
 - Miguel Canuto, E: «*Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda pública*». *Revista Quincena Fiscal* núm. 10/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.
 - Miguel Canuto, E.: «*El proceso concursal y la causa penal en relación con las deudas tributarias.*» *Revista Quincena Fiscal* núm. 12/2016 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.
 - Mislé, B.; Miramón, I.: «*La AEAT y el análisis de riesgos de Precios de Transferencia.*» *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 938/2018 parte Análisis. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Montañés Pardo, M.A.: *«Las garantías constitucionales en el proceso penal. El principio acusatorio»* Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional núm. 21/2001 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cisura Menor. 2001
 - Montesquieu: *O espírito das leis*, trad. de Pedro Vieira Mota, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992, especialmente «Livro Décimo Primeiro», p. 161 e ss.
 - Moreno Quirós J.A.: *«La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador: Análisis desde la Perspectiva Tributaria.»*. 2017. Estudios. BIB 2018\11640.
 - Moreno Quirós, J.A.: *«La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por comportamientos normativos contrarios a Derecho: análisis crítico desde la perspectiva tributaria»*. Tesis de la Universidad de Sevilla. Director Cubero Truyo A., 2016.
 - Muñoz Conde F.: «El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal». ADPCP, Tomo XXXIX, Fascículo II, 1986, pp. 379 – 393.
 - Muñoz Pérez, M.: *«Autoría, coautoría y formas de participación»*. Manual de delitos contra la Hacienda Pública, op. cit., pág. 130. 1997. Aranzadi.
 - Musgrave, Richard A.: *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar, Madrid, 1968. Traducción de José Mª Lozano Irueste y
 - Novoa Monreal, E.: *«Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico»*. ADPCP n.º 1-1982, p.74.
 - Observatorio del delito fiscal. AEAT. Primer informe. Diciembre 2006.
 - Octavio de Toledo, E.: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Tirant Lo Blanch. 2010. ISBN13: 9788498767179
 - Palao Taboada, C.: *«El procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT»*, ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es). *Civitas. Revista española de derecho financiero*. Año 2015, Número 167.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Paleo Tabeada, C.: «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015, pág. 46.
 - Palomino, J y Álvarez, E: «La AN ya aplica la exigente penal para la persona jurídica consistente en tener implantado un sistema efectivo de compliance.» *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 932/2017 parte Comentario. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.
 - Patón García: «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al proyecto BEPS.» *Revista Quincena Fiscal* núm. 15/2016 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.
 - Pedraza, C.: *El bien jurídico en los delitos económicos* (trad. Richard Rodríguez), en La Reforma Penal, ed. Barbero Santos, Madrid, 1985.
 - Pérez López, X.: «Las criptomonedas: consideraciones generales y empleo de las criptomonedas con fines de blanqueo.» *Monografías. Blanqueo de capitales y TIC: marco jurídico nacional y europeo, modus operandi y criptomonedas*. BIB 2018\14879. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2019. ISBN978-84-1309-114-3
 - Pérez Royo, F.: «Infracciones y sanciones tributarias.» *Tratados y Manuales (Civitas)*. Derecho financiero y tributario. BIB 2015\1948. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015. ISBN978-84-470-5233-2.
 - Pérez Royo, F.: «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España». *La Ley*, número 6281, de 24 de junio de 2005.
 - Pérez Royo, F.: «Los delitos y las infracciones en materia tributaria». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.1986.
 - Pérez Royo, F. «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)». *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 47-48, 353-384.1985. Prólogo de E. Fuentes Quintana. Public Finance Theory, McGraw-Hill, Nueva York, 1959.
 - Porter, M.E. : «How Competitive Forces Shape Strategy.» *Harvard Business Review*.1979.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Ramos Prieto, J; Macarro Osuna, J.M.: *«Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad.»*. Revista Quincena Fiscal núm. 1/2017 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.
 - Ramos Prieto J: *«La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones sobre los recursos tributarios autonómicos.»* Revista valenciana d'estudis autonòmics, ISSN 0213-2206, Nº 61, 2016, págs. 150-205.
 - Ramos Prieto J.: *«La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas de una medida que no tiene marcha atrás.»* Revista Quincena Fiscal. núm. 1/2012 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2012.
 - Remón Peñalver, E: *«Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal»*. Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de Abril 2017.
 - Ribes, Ribes, A.: *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*. Editorial Tirant Lo Blanch, 2012. ISBN13:9788490047521
 - Rodríguez Almirón, F.J: *«Aspectos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública.»* Revista Aranzadi Doctrinal núm. 5/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.
 - Rodríguez Devesa, J.M.: *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Madrid, 1977, p. 900. Dykinson. ISBN: 9788481551006
 - Rodríguez Mourullo, G.: *«Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal»*. Jornadas sobre infracciones tributarias. Aspectos administrativos y penales. 1988. p. 162.
 - Rodríguez Mourullo, G.: *«El nuevo delito fiscal»*. Comentarios a la legislación penal, dirigido por Cobo del Rosal, Tomo II, Madrid, pág. 255.1983.
 - Rodríguez Ramos, L: *«La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del derecho penal tributario)»*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 470, de 24-1-2001.
 - Rousseau, J.J.: *Du contrat social, ou Principes du droit politique*. Marc-Michel Rey.1762.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Ruiz García J.R.: «*La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.*» *Revista española de Derecho Financiero* núm. 151/2011 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2011.
 - Ruiz García, J.R.: «*La denominada liquidación vinculada al delito.*» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (RCyT). CEF) Núm. 424 (julio 2018).
 - Ruíz Rescalvo, M.P.: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. 2004. Editorial Dykinson. 2004. ISBN: 9788497724050,
 - Sainz Moreno, F: «*La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados.*» *Comentarios Monográficos*.1979.
 - Saiz Díaz, C.: «*Problemas derivados de la traslación de la normativa tributaria al proceso penal*», ponencia presentada en el curso Los delitos económicos: Impacto de la nueva Ley General Tributaria, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 4-6 mayo, 2005, documentación del curso, no publicada.
 - Salas Darrocha, J.T.: «*Participación y delito fiscal.*» *Boletín Aranzadi Penal* parte. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2001.
 - Sánchez M.: «*Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión.*» *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 937/2018 parte *Análisis*. Editorial Aranzadi, S.A.U.. Cizur Menor. 2018.
 - Sánchez Pedroche, J.A.: «*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015*», *Revista de Contabilidad y Tributación*. núm. 391, 2015 (consultado en www.ceflegal.com).
 - Sanz Díaz-Palacios J.A.: *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*. Atelier. 2009.
 - Serrano Gómez, A y otros: *Derecho Penal Parte Especial*. Dykinson. Madrid.2017.ISBN: 9788491482772.
 - Serrano Gómez, A.: *Fraude tributario (Delito fiscal)*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1979.ISBN 10: 8471302071. ISBN 13: 9788471302076.





Director: Manuel Guerra Reguera

Doctorando: Alberto Pizarro Arellano

-
- Simón Acosta, E,: *El delito de defraudación tributaria*. Pamplona, Aranzadi, 1998, p. 38.
 - Wilfried Bottke: «*Mercado, criminalidad organizada y blanqueo de dinero en Alemania*» *Revista penal*. ISSN 1138-9168, Nº 2, 1998, págs. 1-16.
 - Tejerizo López, J. M.: «*Razones para la revisión del modelo actual de financiación autonómica*». Conferencia impartida en la Jornada sobre financiación autonómica, organizada por la Universidad de Castilla La Mancha y celebrada en Albacete, noviembre 2009, p. 9.
 - Vallejo Chamorro J.M.: «La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea.» *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, ISSN 0019-977X, Nº 825, 2005 (Ejemplar dedicado a: Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional), págs. 147-160.

ÁMBITO- PREFIJO

GEISER

Nº registro

00008745e2000018670

CSV

GEISER-2baf-4358-802d-42af-bb5c-dccd-8b8a-96a0

DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN

<https://sede.administracionespublicas.gob.es/valida>

FECHA Y HORA DEL DOCUMENTO

05/05/2020 08:44:18 Horario peninsular

