

EL DELITO FISCAL

AUTOR: Samuel Saenz Iñarrea

TUTOR: Gabriel Garcias Planas

ÍNDICE

1. Introducción.....	3-5
1.1. Creación y modificación del delito.....	3-4
1.2. Conceptos básicos del tipo delictivo.....	4-5
2. Delito de fraude fiscal según la LO 5/2010.....	5-11
2.1. Conductas punibles, elementos esenciales del tipo y consumación.....	6-8
2.2. Subtipos agravados.....	8-9
2.3. Causas de exención de responsabilidad penal.....	9-10
2.4. Problemas concursales y prescripción.....	10-11
3. Delito de fraude fiscal según la LO 7/2012.....	11-15
3.1. Modificación en las relaciones entre Administración y Jurisdicción Penal.....	11-13
3.2. Modificación de subtipos agravados.....	13-14
3.3. Relación del tipo penal con la “Amnistía Fiscal” y la regularización fiscal.....	14-15
4. Conclusión.....	15-17
5. Bibliografía Consultada.....	17

1. Introducción

1.1. Creación y modificación del delito

El delito fiscal es una figura jurídica regulada en el artículo 305 del Código Penal (actualmente). Es un tipo delictivo que pretende proteger a la Hacienda Pública de aquellas actuaciones llevadas a cabo por los sujetos pasivos denominados contribuyentes, tendentes a eludir el pago de los impuestos. De esta forma podemos entender que el delito fiscal depende mucho de la regulación impositiva puesto que esta última será la que nos marcará la obligación de tributar y por lo tanto nos convertirá tanto a efectos tributarios como a efectos penales en el sujeto pasivo (del impuesto) y sujeto activo (del delito).

No obstante se ha de decir que esta figura delictiva ha sufrido numerosas reformas, entre las que destacan las más recientes, la llevada a cabo por la Ley Orgánica 5/2010 y la practicada por la Ley Orgánica 7/2012. Estas reformas son las más recientes y las que mayor relevancia tienen para explicar el funcionamiento del delito fiscal en la actualidad (y serán explicadas más profundamente en puntos posteriores), pero para entender dicho funcionamiento debemos primero observar que reformas originaron el delito como es hoy.

Para entender la evolución del delito, debemos tener en cuenta la reforma que lo origina, la Ley 50/1977 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal; esta ley promulgada en plena Transición Democrática, fue la primera que introdujo en nuestro Código Penal el tipo de fraude fiscal. No obstante la operatividad real de este delito fue ínfima, debido a la exigencia de una condición de procedibilidad penal, la existencia de una resolución administrativa (en sede de administración tributaria) calificando los hechos como constitutivos de fraude fiscal. Por ello el legislador, se vio obligado a realizar una reforma que mejorase estos problemas acerca de la procedibilidad penal cuando hubiese indicios de la comisión del delito fiscal. Esta modificación se dio a través de la Ley 2/1985 de 29 de abril que permitió una mejor actuación de los tribunales penales a efectos de combatir el delito.

Tras esta reforma siguieron otras que modificaron, no exclusivamente pero sí de forma muy relevante, la relación del tipo delictivo con la legislación tributaria, en concreto con respecto a las excusas absolutorias o a la comisión del delito por omisión de datos tributariamente relevantes y mejorando la coordinación entre legislación penal y tributaria; todo ello se hizo a través de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio.

Todas estas reformas establecieron la configuración técnico-jurídica del delito fiscal, desde su creación en 1977, a las reformas sufridas con efecto de establecer una mayor relación entre el tipo delictivo y la legislación tributaria (marco necesario para la determinación de cuando se produce un fraude en la liquidación de un impuesto y quien es el obligado tributario que debe responder de esa defraudación).

Por ultimo debemos hacer referencia a las dos ultimas reformas que han recaído sobre este tipo delictivo y que lo han modificado de forma no tan profunda pero si de manera muy relevante; nos referimos a la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio y a la operada por la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, que pasamos a explicar en los siguientes puntos de este trabajo.

1.2. Conceptos básicos del tipo delictivo

Para conocer mejor el funcionamiento de este delito debemos tener claros algunos conceptos que son necesarios para la aplicación del delito, como son el bien jurídico protegido, que tipo de delito es desde la esfera personal (si especial o común), que requisitos hacen falta para su persecución etc.

Primero de todo hablaremos del *concepto de bien jurídico protegido* según este delito; el bien jurídico que protege el artículo 305 del Código Penal es el reparto igualitario de la carga tributaria de acuerdo con los sistemas establecidos por la ley al efecto y siempre teniendo en cuenta el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE. Esto quiere decir que el bien jurídico es la igualdad de todos los ciudadanos en el deber del pago de impuestos, siempre sometido a su capacidad económica; y que por tanto se ve vulnerado cada vez que un ciudadano, obligado tributario, defrauda a la Hacienda Publica, dejando de contribuir a las arcas publicas.

No obstante también se ha de decir que, según Gómez Tomillo¹, el bien jurídico también es de contenido patrimonial; es decir que no solo hace referencia al principio constitucional de la igualdad en la distribución de la carga impositiva, sino que también puede entenderse, como bien jurídico que se ha de proteger, el derecho de cobro de los impuestos que tiene la Hacienda publica, que se ve lesionado cuando el contribuyente deja de pagar (porque ocasiona a las administraciones tributarias una lesión de carácter patrimonial).

Una vez sabemos cual es el bien jurídico protegido debemos pasar a explicar quienes son los *sujetos del delito fiscal*:

En cuanto al *sujeto activo* del delito, debemos decir que se trata de aquel que tiene la condición de obligado tributario, esto quiere decir, que solo podrá cometer el delito aquel sujeto que haya cumplido el hecho imponible (acto que desencadena la obligación de devengar un impuesto) del impuesto y que por ello se vea obligado a tributar por el mismo. Este hecho es el que nos permite entender que nos encontramos ante un delito especial propio, puesto que únicamente podrá ser autor de la comisión del delito de fraude fiscal quien, con respecto a los requisitos citados mas arriba, sea considerado sujeto pasivo/obligado tributario/contribuyente del impuesto. No obstante se ha de decir que aunque es un delito especial propio, si que cabe participación de algún sujeto que hubiese ayudado o promovido la comisión del delito (hablamos de inductores, cooperadores necesarios o incluso cómplices) pero

¹ Manuel Gómez Tomillo: *Comentarios al Código Penal*. 1ª ed. Lex Nova, 2010; p.1185 en referencia al bien jurídico protegido del delito de fraude fiscal.

nunca se podrán aplicar estos sujetos las reglas de la autoría o coautoría precisamente por tratarse de un delito especial.

También se ha de decir que para el caso de que el obligado tributario fuera una persona jurídica como es una sociedad de capital, el sujeto activo de la comisión del delito sería el administrador de hecho o de derecho (aplicando las reglas del artículo 31 CP)².

En cuanto al *sujeto pasivo* del delito, podemos identificar a los titulares de la Hacienda Pública, que son, el Estado y los entes tanto forales como locales. Y en el caso del apartado 3 del artículo 305, también se tiene por sujeto pasivo a la Hacienda de la Unión Europea.³

También se ha de decir que el delito de fraude fiscal es un *delito doloso*, lo que quiere decir que para que se entienda cometido el delito, el autor del mismo ha de haber realizado la conducta punible con intención de defraudar, puesto que la comisión imprudente del delito (dada por un error del tipo o de prohibición) no hace punible la conducta llevada a cabo por el contribuyente (la comisión por imprudencia es siempre impune a efectos penales).

El dolo que acompaña a la conducta punible (como elemento subjetivo del tipo) puede ser de varios tipos, bien un dolo directo, consistente en tener la intención de defraudar una cantidad de dinero en la declaración tributaria y en base a ello originar una lesión patrimonial a la Hacienda Pública; o bien a través de dolo eventual, en el que se pretende defraudar para conseguir un beneficio ilícito pero no se busca el perjuicio del sujeto pasivo, aunque se presenta como probable y aun así se lleva a cabo la comisión del delito.

El delito de fraude fiscal es un *delito de resultado*, puesto que se consuma una vez que se ha producido la lesión patrimonial a la Hacienda Pública al finalizar el plazo voluntario para cumplir las obligaciones tributarias. Que sea un delito de resultado significa que es perseguible desde el momento en el que produce la lesión al bien jurídico protegido, aunque todos los actos tendentes a lesionarlo pueden ser tenidos por una comisión en grado de tentativa y ser, de este modo, punibles. Este es el caso del delito de fraude fiscal que permite su punición en grado de tentativa.

2. Delito de Fraude Fiscal según la LO 5/2010

Todo lo explicado en este punto corresponde a la reforma del delito de fraude fiscal según la Ley Orgánica 5/2010, lo que significa que servirá de base para entender el

² Con la reforma practicada por la LO 5/2010 se introdujo el principio, no recogido anteriormente, *Societas delinquere potest*, lo que permite extender los efectos penales a la persona jurídica (empresa o sociedad) y no solo a su administrador, tanto de hecho como de derecho; por ejemplo llevando a cabo el comiso de lo ganado con la actividad delictiva por parte de la sociedad.

³ La Hacienda de la Unión Europea queda más protegida a través del delito autónomo de fraude a sus presupuestos regulado en el artículo 306.

funcionamiento del mismo a efectos de realizar una comparativa con la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012.

Con toda esta explicación quedara mucho mas clara la evolución del delito hasta llegar a nuestros días.

2.1. Conductas punibles, elementos esenciales del tipo y consumación

Según la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 el delito fiscal se regula en el artículo 305, y en concreto en sus cinco apartados; en este punto pasamos a explicar y aclarar el articulado de este delito, cuales son las conductas punibles y los problemas que presentan, como se regulan los tipos agravados y si existen y como se articulan las excusas absolutorias.

A tenor del artículo 305.1 sabemos cuales son las conductas perseguibles a través de esta figura delictiva; así pues el precepto nos señala que las conductas punibles son, (1) eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, (2) obtener indebidamente devoluciones y (3) disfrutar de beneficios fiscales de manera indebida. Estas tres son las conductas que constituyen el delito, no obstante se pueden llevar a cabo tanto por acción (falseando la declaración tributaria) como por omisión (dejar de presentar datos tributariamente relevantes) y siempre estará sometido a que la defraudación supere los 120 000 euros.

La concurrencia de todos estos elementos es lo que hace perseguible el delito y conforma la conducta prohibida. No obstante es importante determinar exactamente el significado de las tres conductas descritas más arriba, puesto que su comprensión hace posible determinar más fácilmente la comisión de alguna de estas conductas.

Pasamos a explicar estas conductas siguiendo las explicaciones de Gómez Tomillo⁴:

En cuanto a la primera, la referente a la elusión del pago de tributos; se trata de la ocultación de ingresos o rendimientos de capital en relación con el pago de tributos, tasas, contribuciones especiales e impuestos de cualquier clase. También se incluyen los pagos a cuenta y las retenciones que el sujeto pasivo del impuesto se viera obligado a devengar en concepto del impuesto que fuera. No obstante se necesita que el contribuyente lleve a cabo una conducta dolosa, con ánimo de engañar a la Hacienda Publica, puesto que el mero error en la cuantificación de la deuda tributaria en autoliquidación veraz o el simple impago o incumplimiento de los deberes tributarios, no puede suponer las mismas consecuencias penales para el contribuyente; es necesario por tanto que concurra una actitud dolosa con la que se pretende engañar con el fin de eludir el pago.

⁴ Manuel Gómez Tomillo: *Comentarios al Código Penal*. 1ª ed. Lex Nova, 2010; pp. 1185-1187 (explicación de las conductas punibles del delito).

En cuanto a las otras dos conductas, se entiende que se incluyen, las reducciones, deducciones, exenciones, bonificaciones o desgravaciones tributarias que impliquen una reducción de la deuda tributaria a pagar.

No obstante estas conductas se han de poner en relación con el elemento patrimonial del delito, ya que para que se produzca la comisión del mismo es necesario que la cuantía defraudada supere los 120 000 euros (como ya se apuntaba mas arriba).

Esta cuantía defraudada, lo es en concepto de cuota tributaria, entendida como deuda tributaria efectiva lo que excluye conceptos como, intereses de demora, recargos, sanciones, etc. De esta manera la deuda tributaria efectiva hace referencia a la cantidad a pagar una vez realizada la autoliquidación por parte del contribuyente y en aplicación de las normas tributarias que nos marcan la cuantificación del impuesto, sin tener en cuenta los conceptos anteriormente dichos.

En el apartado 2 del artículo 305 nos encontramos con que, a efectos del delito, se regula la cuantificación de la deuda tributaria con afán de determinar penalmente si se ha dado o no la defraudación.

Para ello se establece que en los casos en los que el impuesto defraudado sea periódico se entenderá que la defraudación se acumula de forma periódica dentro de todo el periodo impositivo o del periodo de declaración; y en caso de impuestos que tengan periodos inferiores al año el computo de la cantidad defraudada se calculara en relación con el año natural. En los casos de devengo instantáneo del impuesto la cuantificación de la cantidad defraudada se entiende referida al momento de declaración del impuesto. Además de ello, ha de decirse que únicamente se calcula la cantidad defraudada con respecto a una obligación tributaria específica (por ejemplo el devengo del IRPF) y en el periodo establecido para realizar la autodeclaración del impuesto.

Por ello no cabe la acumulación de declaraciones de distintos impuestos o de varios años de la declaración del mismo impuesto, ya que el delito solo es perseguible si en el periodo impositivo del impuesto (en un ejercicio tributario/ declaración) se consiguen defraudar los 120 000 euros a los que hace referencia el artículo 305.1.

También cabe decir que gran parte de la doctrina entiende esta cuantía como un elemento objetivo del tipo (sin el cual la conducta es impune penalmente pero sancionable administrativamente) que debe ser abarcado por el dolo del contribuyente a la hora de defraudar.

Todo lo explicado mas arriba acerca de las conductas punibles ha de matizarse con el elemento subjetivo del tipo: el dolo. El dolo en la acción u omisión de datos tributarios con objeto de defraudar es un elemento muy importante del delito ya que si entendemos (como la mayor parte de la doctrina) que la conducta principal del delito, defraudar, ha de realizarse siempre de forma dolosa (con intención de crear un perjuicio patrimonial a la Hacienda Publica) podremos comprobar que no serán punibles las conductas que provoquen dicho perjuicio económico o patrimonial, si se

han cometido de forma imprudente. Por ello todas las conductas que generen dicho perjuicio a la Hacienda Publica, pero que se hayan llevado a cabo por parte de un error del tipo o bien de prohibición⁵ (porque el contribuyente entendía que no cometía ningún delito al no declarar o al omitir datos o bien porque no creía cometer el delito fiscal) la conducta quedara impune porque el delito de fraude fiscal no permite su persecución por la comisión imprudente. Así pues las conductas descritas más arriba siempre han de concurrir con el elemento del dolo (bien directo porque se desea crear ese perjuicio a la Hacienda Publica, bien eventual porque se representa ese perjuicio como probable y aun así se continúa con la conducta delictiva).

El delito se consuma una vez ha expirado el plazo legal para el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria; es decir una vez que haya finalizado el plazo para presentar la declaración tributaria correspondiente al impuesto que venga obligado a devengar el contribuyente (este seria el caso de consumación de la conducta de elusión del pago de tributos). Por el contrario la consumación de las otras dos conductas se produce desde el momento en el que el sujeto contribuyente del impuesto ha conseguido obtener devoluciones o beneficios fiscales de forma indebida; es decir que la consumación del delito se perfecciona desde el momento en que el contribuyente defraudador se beneficia económicamente de esos beneficios o devoluciones de carácter fiscal.

Antes se ha dicho que no cabe la persecución del delito cuando haya sido cometido de forma imprudente porque el tipo no lo contempla; no obstante es un delito de resultado perseguible una vez que se ha producido la conducta con el elemento subjetivo del tipo (el dolo), aunque no se haya conseguido el fin ultimo de perjudicar patrimonialmente a la Hacienda Publica. Esto nos abre la posibilidad de castigar el delito en grado de tentativa, siempre y cuando se haya llevado a cabo la conducta punible con todos los medios necesarios para producir el beneficio al contribuyente y por cualquier motivo no se haya logrado.

Todo ello es así puesto que la doctrina y la jurisprudencia entienden que se produce la comisión del delito desde el momento de ocultar datos fiscales relevantes o desde el momento de falsear la declaración tributaria; por ello en caso de no conseguir el fin último del delito si que seria punible pero en grado de tentativa.

2.2. Subtipos agravados

En el apartado 1 del artículo 305 se establecen dos subtipos agravados en los cuales la pena que viene establecida para este delito se aplicará en su mitad superior. Estas conductas agravadas son; de una parte, la utilización de persona o personas interpuestas con el objetivo de ocultar la identidad del verdadero obligado tributario. Se considera esta conducta como una agravación del tipo básico porque, según Gómez

⁵ Según Gómez Tomillo es bastante difícil para la doctrina apreciar error de prohibición en los delitos económicos por ello en la mayoría de los casos, de apreciarse error, se apreciaría el error del tipo que siempre darían lugar a imprudencia y como se explica no cabe la comisión imprudente del delito de fraude fiscal.

Tomillo⁶, implica una dificultad añadida y una mayor peligrosidad a la hora de la investigación de los hechos y de la persecución de la conducta delictiva.

Por otra parte tenemos la conducta agravada consistente en la especial trascendencia y gravedad de la defraudación a tenor de la cuantía defraudada o a la existencia de una estructura organizativa de la que formen parte una pluralidad de obligados tributarios con la finalidad de defraudar.

La agravación en este supuesto se da, según Gómez Tomillo, por la mayor lesión que se produce al bien jurídico protegido debido a que la cuantía defraudada supera con creces la establecida por el tipo básico (en el caso de que la defraudación fuera de una gran cantidad); y en el caso de que se llevase a cabo la defraudación a través de una estructura organizativa, se entiende que es un tipo agravado puesto que dicha estructura dificulta la persecución del delito y permite defraudaciones de mayor contenido económico, tanto por estar el contribuyente amparado por dicha estructura como por permitir la misma el amparo de una pluralidad de contribuyentes con afán de defraudar y protegiéndoles de la persecución del delito.

Todas estas características son las que hacen que el legislador entienda, por la mayor trascendencia y por el mayor ataque al bien jurídico protegido que estos han de ser subtipos que lleven aparejada una penalidad mayor.

2.3. Causas de exención de responsabilidad penal

Las causas de exención de la responsabilidad penal quedaron reguladas conforme a la modificación operada por la LO 5/2010 en el apartado 4 del artículo 305.

La primera de estas conductas es la regularización espontánea o autodenuncia por parte del contribuyente; a través de esta conducta el contribuyente declara haber realizado una declaración no veraz y procede a declarar (regularizar) todas aquellas cantidades de las cuales Hacienda no tenía conocimiento. A través de esta conducta el obligado tributario deja de continuar con la producción del ilícito penal y presenta una declaración en la que muestra los ingresos que tenía ocultos con la finalidad de no verse afectado por las disposiciones que regulan el delito de fraude fiscal.

No obstante para que esta regularización surta los efectos positivos esperados por el contribuyente que no desea verse afectado por las consecuencias penales, se deberán cumplir una serie de requisitos, como son; que el contribuyente deberá proceder a una rectificación voluntaria e íntegra de los datos tributarios suministrados a la Administración tributaria y además se debe cumplir con la obligación de pago de la deuda en base a un planteamiento de reparación de la situación lesiva provocada por la comisión del ilícito penal.

Con todo, esta regularización no surtirá dichos efectos (de convertirse en una excusa absoluta), si el contribuyente tiene conocimiento de que se están practicando

⁶ Manuel Gómez Tomillo: *Comentarios al Código Penal*. 1ª ed. Lex Nova, 2010; p.1189 sobre la valoración de los subtipos agravados.

actuaciones de comprobación de sus deudas impositivas; no tendrá efecto la autodenuncia si el contribuyente tiene constancia de que esta siendo investigado por la Administración Tributaria; y tampoco, en el caso de que se interponga denuncia o querrela por parte de los órganos mencionados en el presente apartado siempre que se hayan producido diligencias de admisión a trámite y se inicien diligencias previas en sede de juicio penal.

2.4. Problemas concursales y prescripción

En cuanto a los problemas concursales, debemos hacer referencia, esencialmente, a dos tipos de problemas que se nos plantean en este ámbito. Por una parte tenemos los problemas relacionados con la aplicación de un concurso real o ideal de delitos o bien la aplicación de un concurso de leyes; según Gómez Tomillo⁷ si el delito de fraude fiscal tuviera como precedente la comisión de una falsedad documental esta quedaría absorbida al tipo del delito fiscal por ser un delito instrumental (necesario para la comisión del delito) y que se puede englobar perfectamente en el tipo penal. No obstante si esta falsedad documental perseguía un fin distinto y no se llevo a cabo con el fin de practicar el fraude fiscal, puede ser castigado como un concurso real de delitos (ya que se llevan a cabo dos tipos penales con fines distintos y han de castigarse ambos separadamente).

También nos dice que cabe apreciar un concurso ideal cuando el delito fiscal esta relacionado con un delito de insolvencia punible.

Por otra parte se ha de decir que si las cantidades defraudadas a través de la comisión del delito de fraude fiscal, son cantidades que proceden de la comisión de otros delitos económicos podrá existir una absorción del delito fiscal al delito de la comisión del cual provienen dicho patrimonio ilícito. No obstante para que esto se produzca la jurisprudencia (STS 28/3/2001 y 15/9/2005) ha establecido una serie de requisitos necesarios, que de no cumplirse podrían llevar a la aplicación de un concurso real de delitos.

De este modo se entiende absorbido el delito fiscal a otro delito económico siempre y cuando los ingresos que genera la defraudación tributaria procedan directamente de un delito económico anterior (a través del fraude fiscal se consigue no declarar una parte del patrimonio de origen ilícito). Otro requisito es el de la necesidad de que el delito que dio origen a ese capital ilícito ya haya sido juzgado y condenado puesto que de no ser así (caso de que haya recaído sentencia absolutoria o haya prescrito) el delito fiscal deberá seguir siendo perseguido porque persistiría el injusto cometido y debería castigarse. Y como ultimo requisito, se necesita que la condena del delito anterior al de fraude fiscal incluya el comiso de las ganancias obtenidas o su condena a devolución en concepto de responsabilidad civil.

Si no se diera ninguno de estos requisitos el fraude fiscal debería ser castigado en concurso con el delito económico anterior que hubiese cometido el contribuyente,

⁷ Manuel Gómez Tomillo: *Comentarios al Código Penal*. 1ª ed. Lex Nova, 2010; p.1190 sobre distinción entre absorción de un delito al delito de fraude fiscal y concurso real e ideal de delitos.

puesto que deberían castigarse ambos injustos por separado al no haber entre ellos un nexo de unión como los explicados mas arriba.

En cuanto a la prescripción del delito se ha de decir que en principio hay una discordancia entre la prescripción de la obligación tributaria cuyo incumplimiento origina el delito de fraude fiscal y el propio tipo penal, ya que según la normativa tributaria la prescripción se da a los 4 años mientras que según la normativa penal se da a los 5.

Esta relación entre los plazos de prescripción de ambas normativas permite que existan algunos problemas en la aplicación del tipo penal puesto que en principio la prescripción de la obligación tributaria no implica la automática prescripción del tipo penal ya que se entiende que el plazo empieza a contarse desde el momento en el que el contribuyente llevo a cabo la acción punible y precisamente en ese momento la obligación tributaria de la cual nace el ilícito penal esta totalmente en vigor por lo que en principio no cabe entender que en este aspecto pueda haber problema ninguno. Además se entiende que el plazo tributario de 4 años hace referencia al plazo de exigibilidad de la deuda tributaria a través de un plazo administrativo.

Dicho esto, ha de entenderse que el mayor problema que plantean los plazos de prescripción es en cuanto al inicio de una acción penal dimanante de una defraudación tributaria. Únicamente es posible iniciar una causa penal por la comisión de este delito si la Administración Tributaria ha practicado la determinación del impuesto defraudado en el plazo de 4 años que tiene para hacerlo y siempre que no hayan transcurrido los 5 años de prescripción penal, puesto que si no se hubiera llevado a cabo esta determinación, no podrá iniciarse procedimiento penal alguno por falta de los elementos que permitan la persecución del delito.

3. Delito de Fraude Fiscal según la LO 7/2012

En este punto centraremos nuestra explicación en los detalles mas novedosos introducidos por la LO 7/2012 y que distan mas de la anterior redacción del delito de fraude fiscal. Con esta reforma se ha modificado la redacción del delito, que continua estando en el articulo 305, pero que con la redacción actual tiene 7 números en vez de los 5 anteriores y se creo un articulo 305 bis para establecer por separado los subtipos agravados del delito.

En concreto los puntos mas relevantes que han de ser tratados con efecto de comprender las modificaciones operadas por esta ley son, las modificaciones en cuanto a las relaciones entre la Administración Tributaria y la Jurisdicción Penal, una pequeña pero interesante modificación de los subtipos agravados y por ultimo una relación entre el tipo penal y la amnistía fiscal promovida por el Gobierno en 2012.

3.1. Modificación en las relaciones entre Administración y Jurisdicción Penal

La ley de reforma ha pretendido otorgar mayor autonomía en su actuación a la Administración Tributaria con tal de que esta pueda hacerse cobro de lo debido a través del procedimiento administrativo de apremio, independientemente de las actuaciones que se estén llevando en sede de procedimiento penal por delito fiscal.

De esta forma el actual artículo 305.5 establece que la Administración podrá proceder a cuantificar y liquidar, de forma independiente al proceso penal, todos los conceptos y cuantías vinculados con el delito contra las arcas de la Hacienda Pública e incluso puede proceder a la recaudación efectiva de la deuda tributaria debida.

Únicamente queda limitado este poder de la administración para los casos en los que el Juez, de oficio o a instancia de parte, acuerde la suspensión de las actuaciones ejecutivas previa prestación de garantía o excepcionalmente la suspensión con dispensa total o parcial de prestar garantía, por parte del supuesto defraudador, siempre y cuando entendiéndose que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

Pues bien con esta actuación del juez es con la que se puede limitar la potestad, actualmente reconocida por la nueva redacción del 305, de la administración de determinar, liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada a través de los mecanismos propios de la Administración Tributaria, sin tener en cuenta el procedimiento penal que se lleva a cabo por el delito de fraude fiscal.

Según Muñoz Conde⁸, esta disposición atribuye un poder casi absoluto a la Administración Tributaria sobre la jurisdicción penal y por ello entiende que ataca a la independencia del Poder Judicial y que por ello es inconstitucional. Además entiende que con la reforma se ha establecido el mecanismo de suspensión de la ejecución de la deuda tributaria por parte de los Tribunales penales como una medida excepcional, entendiéndose como el criterio de actuación normal que la administración lleve a cabo sus actuaciones propias con tal de hacerse pago de la deuda tributaria efectivamente cuantificada, determinada y liquidada por la propia administración al margen de la decisión judicial que pueda recaer sobre la existencia de un delito de fraude fiscal.

No obstante Muñoz Conde⁹ también llama la atención sobre un detalle referente a la relación entre la administración y la jurisdicción penal y es que el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal contradice al artículo 180.1 de la Ley General Tributaria que establece lo contrario al precepto penal, puesto que dice que el procedimiento administrativo quedara suspendido hasta tanto la autoridad judicial no dicte una sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca una devolución del expediente presentado por la administración a efectos de perseguir el delito fiscal, por parte del Ministerio Fiscal. Esto quiere decir que pese a que la LO 7/2012 ha modificado la redacción del precepto penal con el objeto de establecer una mayor autonomía a la administración tributaria con efecto de agilizar el

⁸ Francisco Muñoz Conde: *Derecho penal: Parte Especial*. 19ª ed. Tirant lo Blanch, 2013; pp. 969-970 sobre la relación entre Administración Tributaria y Jurisdicción Penal.

⁹ Francisco Muñoz Conde: *Derecho penal: Parte Especial*. 19ª ed. Tirant lo Blanch, 2013; p. 970 problemas interpretativos entre normas administrativas y penales a efectos del delito de fraude fiscal.

proceso de cobro en beneficio de las arcas publicas, esta redacción penal es de difícil encuadre en relación con la legislación tributaria, que no permite a la administración llevar a cabo esas específicas actuaciones del procedimiento administrativo hasta tanto no haya una decisión judicial firme.

Además ha de decirse que este problema se plantea porque la reforma penal no ha derogado expresamente el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria por lo que a mi juicio deberán ser los tribunales los que establezcan la relación entre ambos preceptos dirimiendo cual de ellos tiene una aplicación preferente en defecto del otro; eso si siempre que no se haya derogado ya a tenor de la falta de concordancia entre preceptos que ha sido mas arriba expuesta.

También cabe decir que con la reforma se establece que la responsabilidad civil *ex delicto* es exigible por parte de la Administración Tributaria a través de la vía de apremio porque se entiende que esta responsabilidad civil influye en la cuantía de la deuda tributaria y como esta es exigible en los términos mas arriba expuestos, la responsabilidad civil también podrá serlo a través de la vía administrativa de apremio.

3.2. Modificación de subtipos agravados

Esta modificación es de las menos substanciales llevadas a cabo por la LO 7/2012, no obstante es de reseñar su nueva redacción por cuanto establece algunas variaciones en cuanto a los tipos agravados (mas que en sus consecuencias, que se mantienen).

Primero ha de decirse que los subtipos agravados ya no se encuentran en el artículo 305.1 sino que se les ha introducido en el Código Penal a través del artículo 305 bis, en el que únicamente se regula esta cuestión. Se mantienen los tipos agravados anteriores pero de forma matizada, como son la especial gravedad de la cuantía defraudada, que en la redacción actual se concreta; estableciendo que se entenderá por una agravación por la cuantía defraudada aquella en la cual la cuota defraudada exceda de los 600 000 euros.

También se matiza el anterior subtipo referente a la existencia de una estructura organizativa con una pluralidad de obligados que haga más difícil su identificación a efectos de perseguir el delito; con la actual redacción se nos habla de la existencia de una defraudación cometida en el seno de una organización o grupo criminal. Con la anterior redacción (estructura organizativa) se podía entender tanto un grupo criminal como una persona jurídica (una sociedad mercantil), ahora ambos conceptos se separan y se establece la agravación específica para los fraudes fiscales cometidos por un grupo u organización criminal.

Por otra parte en la letra c) del 305.1 bis se establece un tercer subtipo agravado que en la anterior redacción ya se encontraba, aunque aquí se matiza mas, que es la utilización de personas interpuestas, tanto personas físicas como jurídicas y además se añade que se pueden interponer para dificultar la identificación de los obligados tributarios entes sin personalidad jurídica, negocios de variada índole, instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales o territorios de nula tributación. Ello quiere decir que en el

subtipo agravado que con la LO 5/2010 consistía en realizar el delito fiscal a través de personas interpuestas, hoy, con la nueva reforma se entiende que se puede entender que se amplía el abanico de figuras jurídicas y de personas a través de las cuales se puede cometer el delito de fraude fiscal y la mayor dificultad para la jurisdicción penal de averiguar quien es el contribuyente o contribuyentes realmente obligados a tributar y responsables de la comisión del delito.

Por todo lo explicado, vemos que se han ampliado y matizado los subtipos agravados, estableciendo mayores y mejores criterios de identificación de las conductas que se entiende que crean un desvalor del bien jurídico protegido mayor. De esta manera se especifica mucho más cual es la conducta agravada y mejora la condena a través de uno de estos tipos cualificados (por ejemplo en la reforma de la LO 5/2010 se establecía el criterio de la gravedad de la cuantía defraudada que con la LO 7/2012 ha quedado pertinentemente matizado, estableciendo que el subtipo agravado jugara en los casos en que se defrauden más de 600 000 euros).

3.3. Relación del tipo penal con la “Amnistía Fiscal” y la regularización fiscal

La excusa absolutoria consistente en la autodenuncia practicada por el contribuyente que ha cometido el delito fiscal continua operando tras la reforma efectuada a través de la LO 7/2012 no obstante no funciona como causa o excusa absolutoria sino que como bien apunta Muñoz Conde y a tenor de la Exposición de Motivos de la Ley, funciona actualmente no como una causa de exclusión de la penalidad sino como causa de exclusión de la tipicidad; lo que quiere decir que llevando a cabo la conducta típica y decidiendo regularizar la situación que la origina, con los requisitos más arriba expuestos sobre la citada excusa absolutoria (explicados en el punto referente a la LO 5/2010), con la actual regulación, la conducta del contribuyente no se considera incardinable en el tipo penal del delito de fraude fiscal, por lo tanto es una conducta atípica.

Todo ello es posible porque la nueva redacción del apartado 1 del artículo 305 nos dice que se realizara la conducta típica siempre y cuando se lleve a cabo con lo dispuesto en el tipo penal (conductas de elusión, disfrute de beneficios fiscales u obtención de devoluciones de forma indebida y siempre de forma dolosa) siempre y cuando no concurra la regularización de las cantidades defraudadas a través del proceso de autodenuncia por parte del contribuyente y siempre que concurren los requisitos para ello. Esta regularización se hará a través del proceso regulado en el apartado 4 del mismo artículo.

En la Exposición de motivos se nos dice que ello es posible porque a través de una declaración posterior, voluntaria y veraz junto con el pago del completo de la deuda tributaria se elimina el desvalor de la acción y la conducta que podría incardinarse en el tipo penal pasa a ser atípica.

También se ha introducido en el articulado, a través de la reforma actual, una causa de atenuación de la pena, que se encuentra regulada en el apartado 6 del artículo 305,

que se da en los casos en los que el contribuyente procede a la regularización fiscal pero en el momento en el que la administración ha procedido a la comprobación de la declaración tributaria a través de una “paralela” u otro medio.

No obstante es una atenuación de la pena de carácter potestativo, que los tribunales podrán tener en cuenta si observan la intención del obligado tributario de desistir en su actividad ilícita. Los requisitos para que ello se dé es que el contribuyente satisfaga la deuda tributaria y reconozca los judicialmente los hechos antes de que pasen dos meses desde la citación judicial como imputado. De esta forma y con estos requisitos el tribunal podrá, de forma siempre potestativa, imponer la pena inferior en uno o dos grados, valorando de forma positiva la intención de regularizar la situación fiscal por parte del contribuyente siempre que ya no es posible la aplicación del apartado 4 referente a la exclusión de la tipicidad de la conducta por la regularización fiscal.

Por ultimo en este apartado, haremos referencia a la “amnistía fiscal”, que fue ofrecida por el Ministerio de Hacienda de forma transitoria y que fue plasmada en el Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo con afán de recaudar los capitales que hubieran sido defraudados. Según el Real Decreto Ley se “amnistiaba” a los que declarasen capital y bienes que hubiesen adquirido antes del 31 de diciembre de 2010 y que no hubieran sido declarados con anterioridad.

Para poder beneficiarse de dicha “amnistía fiscal” se ha de presentar por parte del contribuyente, que en el periodo concreto al que hace referencia el Real Decreto Ley no declaró bienes y capitales que debían ser declarados, una declaración tributaria que implica el ingreso de la cuantía resultante de aplicar al valor de adquisición de los bienes no declarados (la base imponible del impuesto) un porcentaje del 10% (como tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria o importe a pagar por el contribuyente) junto con la información necesaria para identificar dichos bienes y derechos de contenido patrimonial.

Si el contribuyente lleva a cabo esta conducta, en los periodos señalados por el Real Decreto Ley 12/2012, podrá ver que su conducta defraudadora anterior será impune a efectos penales, lo que quiere decir que se entenderá que no se dan los requisitos para calificar la conducta como punible y por lo tanto no será perseguible. De esta forma el contribuyente que hubiese defraudado, realizando así la conducta típica, al acogerse a la “amnistía fiscal” y regularizar su situación tributaria en el periodo establecido al efecto no sufrirá ningún tipo de consecuencia penal por su conducta.

4. Conclusión

Como hemos podido comprobar a lo largo de las explicaciones que aquí se dan, el delito de fraude fiscal es un tipo delictivo que ha sufrido muchas modificaciones a lo

largo de los últimos años, sobretodo en lo referente a la relación Administración Tributaria – Jurisdicción penal.

Desde mi punto de vista las modificaciones que se han dado en 2012 sobre los subtipos agravados los han especificado y han hecho mas fácil su determinación por parte del tribunal ya que aclaran los criterios exactos a través de los cuales podemos saber cuando se da una conducta cualificada. Son muy adecuados para la mejora de la imposición de la condena por este delito, con ello quiero decir que a mi parecer, cuanto mas se detalle la conducta delictiva, tanto del tipo básico como del cualificado, mas fácilmente puede el juzgador establecer la conexión entre la conducta y el tipo delictivo sin necesitar de interpretaciones doctrinales que, a veces, pueden dificultar el camino para llegar a la imposición o no de una condena.

Por otra parte es de destacar que la ultima reforma, en comparación con la operada por la LO 5/2010 parece pretender un endurecimiento de las penas y una mayor perseguibilidad penal, de hecho permite que la administración continúe con el proceso de determinación y liquidación de la deuda tributaria de forma totalmente ajena al seguimiento del proceso penal, ocasionando así, a mi modo de ver, graves consecuencias al contribuyente, porque no solo ha de enfrentarse a un procedimiento penal con las consecuencias que eso puede tener, sino que además ha de realizar pago de la deuda tributaria sin que haya recaído sentencia firme sobre este asunto, por lo que podría sufrir una lesión de su patrimonio para el caso de que en el proceso penal se le absolviera (con lo que las consecuencias patrimoniales cuantificadas por la administración podrían superar a las reales debido a que no se habría cometido el delito de fraude fiscal). Además toda esta actuación genera un conflicto entre normas tributarias y normas penales, puesto que la norma tributaria no permite esta actuación y la penal si; con ello se origina un gran conflicto sobre cual debería ser de aplicación preferente para proteger los intereses en juego.

A mi modo de ver el mayor problema que tiene este conflicto entre normas penales y tributarias es que al final la determinación y liquidación de la deuda tributaria se llevara a cabo si la administración quiere, es decir, que será una conducta potestativa que acabara siendo objeto de controversias tanto en la aplicación como en la interpretación, lo que a mi modo de ver, puede ocasionar cierta inseguridad jurídica al no saber el ciudadano/contribuyente cual de estas normas es de aplicación preferente y por tanto si la administración puede actuar contra el incluso después de haber denunciado su conducta ante los tribunales penales como constitutiva de un delito de fraude fiscal.

Por ultimo quiero llamar la atención sobre un aspecto de esta reforma que a mi parecer es de mucha relevancia. Decía unas líneas mas arriba que se desprende de la ley 7/2012 que se pretende endurecer las penas para los delitos económicos (entre otros muchos) y que por ello se procedía a dar una redacción mas amplia y mas detallada de los tipos cualificados del delito; no obstante llama mi atención el amplio numero de circunstancias que pueden atenuar o incluso hacer atípica la conducta delictiva.

Así como en la reforma del 2010 la única manera de no sufrir una condena por la comisión del fraude fiscal era regularizar la situación a través de la autodenuncia (que funcionaba como excusa absolutoria), nos encontramos con que con la reforma practicada por la LO 7/2012, el contribuyente puede convertir su conducta defraudadora en atípica llevando a cabo esta conducta de regularización fiscal a través de autodenuncia; con ello vemos que el legislador va un paso más allá entendiendo que si se regulariza la situación fiscal nunca se llega a cometer la conducta punible. Además de ello se establecen dos situaciones más que se han introducido de forma novedosa con la última reforma, una es la regularización una vez que se inicia el proceso penal, en un tiempo determinado (que atenúa la condena) y otra es la amnistía fiscal (que hace impune la conducta).

A mi modo de entender es curioso que si el legislador pretende endurecer las penas porque entiende que el delito de fraude fiscal entraña un injusto de mucha gravedad regule favoreciendo las excusas absolutorias y la atenuación de la pena puesto que estas características no hacen sino más que permitir que se lleve a cabo la conducta punible y en base a alguna de estas circunstancias el defraudador pueda verse favorecido.

No obstante puede entenderse que el origen de todas estas causas de exclusión de la penalidad o de su atenuación responden exclusivamente a un fin recaudatorio que a mi modo de entender y sobretodo con respecto a la amnistía fiscal es pernicioso para nuestro sistema tributario, porque permite que la Administración Tributaria acepte el fraude en menor medida con tal de conseguir recaudar, lo cual fomenta entre los ciudadanos la poca conciencia cívica con respecto al pago de impuestos, fomenta la desigualdad impositiva entre los ciudadanos y trasladado al ámbito penal, permite una utilización poco justa del tipo delictivo, puesto que en ciertos periodos de tiempo en los que por las circunstancias se otorga una amnistía fiscal, contribuyentes que han cometido defraudaciones muy graves pueden verse beneficiados, lo que, bajo mi punto de vista, traiciona el texto y la finalidad del tipo delictivo del fraude fiscal.

5. Bibliografía Consultada

- Manuel Gómez Tomillo: *Comentarios al Código Penal*. 1ª ed. Lex Nova, 2010.
- Francisco Muñoz Conde: *Derecho penal: Parte Especial*. 18ª ed. Tirant lo Blanch, 2010.
- Francisco Muñoz Conde: *Derecho penal: Parte Especial*. 19ª ed. Tirant lo Blanch, 2013.
- España. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado* de 23 de junio de 2010, núm. 152, p. 54811.
- España. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre de 2012, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado* de 28 de diciembre de 2012, núm. 312, p. 88050.
- España. Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, sobre medidas para reducir el déficit. *Boletín Oficial del Estado* de 31 de marzo de 2012, núm. 78, p. 26860.