

UNIVERSITAT DE LES ILLES BALEARS

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FINAL DE GRADO



Universitat de les Illes Balears

**EL DELITO FISCAL:
ESPECIAL REFERENCIA AL ARTÍCULO 305 DEL
CÓDIGO PENAL TRAS LA REFORMA OPERADA
POR LA LO 7/2012**

PERE RADO BESTARD

PROFESOR DEL TRABAJO

GABRIEL GARCÍAS PLANAS

ÍNDICE

<u>1. INTRODUCCIÓN</u>	3
<u>2. DESARROLLO HISTORICO DEL DELITO FISCAL</u>	3
2.1. <i>Evolución normativa</i>	3
2.2. <i>El Delito fiscal en el vigente Código penal</i>	5
<u>3. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN EL DELITO FISCAL</u>	6
<u>4. ANALISIS E INTERPRETACIÓN DEL TIPO</u>	7
4.1. <i>Tipo Objetivo</i>	7
4.1.1. Medios típicos de comisión.....	7
4.1.2. El resultado.....	9
4.1.3. Los sujetos	11
4.2. <i>Tipo Subjetivo</i>	12
<u>5. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN</u>	14
5.1. <i>La regularización voluntaria</i>	14
5.1.1. Nueva naturaleza jurídica de la regularización (art. 305.1 y 4 CP).....	14
5.1.2. Condiciones para excluir la responsabilidad penal (art. 305.4 CP).....	16
5.2. <i>La amnistía fiscal incorporada por RD Ley 12/2012, de 30 de marzo</i>	17
<u>6. CONSUMACIÓN DEL DELITO Y PRESCRIPCIÓN PENAL</u>	18
6.1. <i>La consumación</i>	18
6.2. <i>La prescripción penal</i>	19
<u>7. PENALIDAD</u>	21
7.1. <i>Tipo básico de la pena</i>	21
7.2. <i>Nueva atenuante en casos de regulación extemporánea (art. 305.6 CP)</i>	22
7.3. <i>Nuevo subtipo agravado (art. 305 bis CP)</i>	23
<u>8. EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL EN LA REFORMA</u>	24
<u>9. CONCLUSIONES</u>	25
<u>10. BIBLIOGRAFIA</u>	27

1. INTRODUCCIÓN

Sabemos que para la propia existencia del Estado social y democrático, del que nos beneficiamos todos los españoles mediante los servicios que presta, se necesitan muchos recursos económicos para que estos mismos puedan llevarse a cabo, por lo que se puede llegar a decir en este sentido que sin dinero no hay estado y de acuerdo con el art. 31 de la Constitución, todos los españoles contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario. Así pues, la función financiera del Estado es muy importante ya que es la que permite mediante leyes establecer tributos de los cuales proceden los fondos públicos para sufragar todos los gastos.

Particularmente, es en la esfera tributaria donde se desenvuelven las relaciones de los ciudadanos con la Hacienda Pública que es la encargada de recaudar los recursos necesarios para la buena marcha de la economía del país. Ante la posibilidad de que algunos ciudadanos lleven a cabo estrategias dolosas para conseguir contribuir en menor medida o nada al sostenimiento del Estado, surge desde éste, el deseo de tipificar ciertas conductas como punibles con la consiguiente aplicación de penas privativas de libertad y multas. De este modo surgen dentro del ámbito penal los delitos contra la Hacienda Pública y concretamente como es objeto de análisis en el presente trabajo, el Delito Fiscal.

Este trabajo es una breve aproximación al fenómeno, ya consolidado desde mucho tiempo atrás, conocido como delito de defraudación fiscal en el que se analiza de forma resumida casi la totalidad de elementos que componen el mismo desde su origen y en particular, con especial referencia a la configuración que ha adquirido el fraude fiscal tras la reforma del 2012, sin olvidar comentarios doctrinales y jurisprudenciales sobre la misma.

2. DESARROLLO HISTORICO

2.1. Evolución normativa

Con carácter previo al estudio detallado de lo que hoy en día conocemos comúnmente como delito fiscal, resulta interesante hacer mención a cual a sido su evolución histórica o dicho de otro modo, en que momento podemos situar el origen de esta figura delictiva. Aunque no resulta sencillo precisar el momento exacto de su aparición, los autores suelen coincidir en que la forma mas

embrionaria del tipo penal se sitúa en casi dos siglos atrás, cuando aparece la Ley Penal de los Delitos contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830, durante un tiempo de gran debilidad económica y para tratar de salvar de la quiebra al Estado. Lo que caracteriza esta ley es que tipifica por primera vez el delito fiscal y el contrabando de forma conjunta, pero tiene escasa aplicación práctica, ya que nace en una sociedad donde el fraude fiscal se encuentra muy arraigado, y en poco tiempo estalla en España una guerra como consecuencia de la sucesión de Fernando VII y además se suprimen por el Gobierno los tribunales especiales de Hacienda que deben controlar su aplicación¹.

El segundo de los intentos de regular la materia sucede con la promulgación del Real Decreto de 20 de junio de 1852 sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación. Esta nueva norma nace tras una importante reforma tributaria, realizada en 1845, y establece un sistema único para toda España, salvo Navarra y Vascongadas y por el cual se puede hablar ya de un autentico sistema tributario. En la práctica, vuelve a ocurrir lo mismo que con la ley anterior, tiene poca aplicación y casi toda se sitúa entorno al contrabando.

El tercer intento nos sitúa durante el Sexenio Revolucionario, en el que se intenta sanear otra vez la dañada Hacienda. Así pues, se decide por primera vez incluir en el Código Penal de 1870, la figura típica del delito fiscal, conocida también como delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, que durante mas de cien años constituye la regulación del delito fiscal en España. Aun así, esta tipificación vuelve a fracasar ya que solamente se conocen tres sentencias del Tribunal Supremo, siendo dos de las mismas absolutorias.

El siguiente momento nos sitúa durante el Franquismo, en el que una España con una Hacienda mas saneada, tras las reformas de 1957 y 1964 y un crecimiento económico, se preocupa por la reiterada inaplicación del precepto tipificado. Tal hecho sigue sucediendo de forma mayoritaria por “*la falta de conciencia social sobre la defraudación tributaria, es decir, no se considera una actitud que merezca reproche y mucho menos de índole penal*”². Ante este hecho, se evidencia pues que solamente una verdadera reforma puede remediar tal situación, objetivo que se alcanza con la reforma de 1977.

¹ ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO GENERAL DEL ESTADO: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, 1ª edición, Aranzadi, Navarra, 2008, págs 37 y ss.

² *Ibidem*, pág 46.

Finalizada la dictadura en España y en plena Transición política, son varios los autores que sitúan, en este momento, la base de lo que hoy en día conocemos como delito fiscal. IGLESIAS RIO señala que “*el verdadero nacimiento del delito fiscal, con una configuración técnico-jurídica próxima a la actual, tendrá que esperar hasta la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*”³. Así pues, esta ley modifica drásticamente la regulación del delito fiscal, ubicándolo dentro del título de *las Falsedades* del Código Penal. Dicha reforma, siguiendo la tradición, no consigue tampoco su objetivo que se refleja en las pocas sentencias condenatorias, entre otras razones, porque el delito solo es perseguible a instancias de la administración y solamente con la firmeza del acto administrativo se puede iniciar el proceso penal. Por lo tanto, mientras no haya firmeza del acto, hay el peligro de que el transcurso del tiempo pueda provocar la prescripción del delito.

Ante la perpetua ineficacia del delito fiscal, ya con la reforma de 1977, el legislador decide cambiar con la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, que elimina la prejudicialidad tributaria y añade el delito contable y el fraude de subvenciones⁴. Según IGLESIAS RIO “*todo ello permite una mayor eficacia en la represión de conductas defraudatorias y en un aumento muy considerable de sentencias de condena*”.⁵

La siguiente reforma se realiza mediante la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que se aprueba con la finalidad de consolidar el delito fiscal en España. Esta ley introduce, como novedad mas importante, la figura de la regularización voluntaria concebida como una excusa absolutoria. Se puede decir que esta reforma configura el delito fiscal tal y como lo conocemos hoy, ya que la promulgación posterior del Código Penal actual, apenas supone un cambio importante en su regulación.

2.2. *El Delito fiscal en el vigente Código penal*

Con la aprobación del Código Penal actual mediante la LO 10/1995, de 23 de noviembre, el delito fiscal pasa a regularse en el art. 305 CP dentro del título XIV que lleva por rúbrica “*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”. El nuevo código no hace mas que

³GÓMEZ TOMILLO, Manuel (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 1ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2010, pág. 1184.

⁴ESPEJO POYATO, Isabel: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, 1ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 64.

⁵GÓMEZ TOMILLO, Manuel, Op. Cit., pág. 1184.

incorporar la regulación que introduce la anterior reforma, salvo en lo relativo a la pena, cuya cuantía y fijación, pasa a responder al nuevo sistema de configuración de penas⁶.

Tras la entrada en vigor del actual Código Penal, son tres las reformas que hasta día de hoy, han modificado la regulación del delito fiscal: la primera mediante la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que eleva la cuantía mínima para cometer el delito y la adapta a la nueva moneda. La segunda, con la LO 5/2010, de 22 de junio, que regula por primera vez la responsabilidad penal de las personas jurídicas y, la tercera con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que será analizada en este trabajo.

3. EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO

Nuestro Código Penal guarda silencio sobre cuál es el bien jurídico que protege la norma penal y resulta muy importante su determinación porque, de que el legislador configure con claridad y precisión los tipos legales va a depender la aplicación o inaplicación de los mismos⁷. Concretamente, para poder entender el delito fiscal, previamente es importante especificar el bien jurídico que dicho delito intenta proteger en nuestro Ordenamiento jurídico. Doctrinalmente, su determinación continúa siendo una de las cuestiones mas controvertidas. Las distintas posiciones se reparten en torno a los siguientes planteamientos:

Por un lado, por tratarse de un delito que forma parte del Derecho penal económico, un sector de la doctrina mantiene que el bien jurídico es la economía nacional, es decir, entiende que el ataque se lleva a cabo contra el orden económico de un Estado de Derecho⁸. Por otro lado, que antiguamente el delito fiscal estuviera regulado dentro de las falsedades hace sostener a algunos que se trata de un delito contra la fe pública y por tanto lo protegido es la falsedad⁹. Otro postura relacionada con la anterior es la que sostiene el delito fiscal como un delito de desobediencia, por lo que atenta contra el deber de lealtad que el Estado exige al ciudadano¹⁰.

La siguiente postura es la concepción patrimonialista, que considera que el delito fiscal atenta contra los intereses patrimoniales del Erario Público, por lo tanto, afecta aquel patrimonio de

⁶ ESPEJO POYATO, Isabel, Op. Cit., pág. 70

⁷RUIZ RESCALVO, María del Pilar: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, 1ª edición, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 65

⁸Ibidem, pág. 66

⁹Ibidem

¹⁰Ibidem, pág. 67

titularidad estatal, autonómica o de las corporaciones locales¹¹. Mas compleja que la anterior es la que mantiene otra parte de la doctrina, que considera el delito fiscal como un delito pluriofensivo ya intenta proteger de forma directa el patrimonio de la Hacienda Pública, y de forma indirecta la integridad del orden económico en sentido estricto. Por lo tanto no solo se lesionan las arcas públicas sino que además se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía.

Por último y como posición mas acertada sobre la cual coinciden bastantes autores, es la que entiende que el bien jurídico es el patrimonio de la Hacienda Pública como garante de la función financiera del Estado. Según MUÑOZ CONDE “*en los tipos delictivos que afectan directamente a la Hacienda Pública el bien jurídico protegido es la funcionalidad de la misma, tanto en su vertiente de ingreso público, como el de gasto público y que deriva del principio de capacidad económica (art. 31.1 y 2 CE)*”¹². Coincide en la misma línea CHICO DE LA CAMARA al entender que el bien jurídico “*abarcaría no sólo el quantum, el objeto material de la función tributaria objeto de la recaudación, sino en un sentido más amplio, los propios fines que realiza el Estado como garante en la gestión de los fondos públicos a través de la distribución equitativa de la carga tributaria y la ulterior asignación de los recursos públicos*”¹³.

4. ANALISIS E INTERPRETACIÓN DEL TIPO

4.1. Tipo objetivo

4.1.1. Medios típicos de comisión del delito

De acuerdo con el art. 305.1 CP, la conducta típica del delito fiscal consiste en “defraudar”. Según CHICO DE LA CAMARA “*el verbo defraudar constituye el aspecto nuclear del tipo y debe ser entendido como el perjuicio económico causado al Erario Público mediante engaño*”¹⁴, y por engaño entendemos las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas, en las que se afirma como correcto lo que no es así. Esta conducta puede realizarse mediante acción (declarando falsamente) o por comisión por omisión (por ausencia de declaración) y en este punto MUÑOZ CONDE nos recuerda que “*respecto a la omisión tiene que existir previamente el deber de declarar o pagar*

¹¹Ibidem

¹²MUÑOZ CONDE, Francisco: *Derecho penal: Parte Especial*, 19ª edición, completamente revisada y puesta al día, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 964

¹³CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *El delito de defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, 1ª edición, Aranzadi, Navarra, 2012, pág. 27

¹⁴Ibidem, pág. 31

legalmente el impuesto y darse algún acto concluyente que pueda calificarse de fraude”¹⁵.

Ahora bien, para considerarse delito, el perjuicio económico debe realizarse mediante las siguientes conductas:

- a) elusión de tributos, cantidades retenidas o se hubieran debido retener o ingresos a cuenta*
- b) obtención indebida de devoluciones*
- c) disfrute indebido de beneficios fiscales*

Referente a la primera modalidad, suele tratarse de ocultación de ingresos u otros rendimientos de capitales o incrementos por plusvalías fruto de operaciones inmobiliarias, tributos como las tasas, contribuciones especiales y impuestos, así como las cantidades que una persona física o jurídica está obligada a detraer e ingresar a cuenta a favor de la Administración tributaria¹⁶. Referente a los ingresos a cuenta, la LO 7/2012 elimina la vinculación de los ingresos a cuenta a las retribuciones en especie que hacia la anterior regulación, dejando solo “*ingresos a cuenta*”. Entendemos que el legislador ha quitado tal mención porque podía ser un elemento confuso, denotando que únicamente cabían los ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Persigue así proteger todas las modalidades de ingresos a cuenta y no solo la específica de retribuciones en especie.

La segunda modalidad antiguamente era considerada como delito de estafa pero con la reforma del 95 paso a ser modalidad típica del delito fiscal. Un supuesto típico de esta modalidad, reconocido jurisprudencialmente, es la presentación de facturas falsas para obtener devoluciones en el IVA.

La última conducta consiste en el disfrute de beneficios fiscales, falseando las condiciones de la declaración para que la Administración practique indebidamente un beneficio fiscal. Entendemos por beneficios fiscales las minoraciones de la deuda tributaria en concepto de desgravaciones fiscales como exenciones, reducciones de la base, o deducciones y bonificaciones¹⁷.

Otra novedad tras la reforma, es que en el tipo básico se incluye un nuevo párrafo 2, según el cual “*la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos*”. TIRVIÓ PORTUS nos explica el porqué: “*la regulación anterior y el TS, consideraba al delito fiscal como delito de defraudación que implícitamente conllevaba un componente de ocultación, por lo que hacía impune la conducta de quien presentaba*

¹⁵MUÑOZ CONDE, Francisco, Op. Cit., pág 966

¹⁶GÓMEZ TOMILLO, Manuel, Op. Cit., pág. 1186

¹⁷CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Op. Cit., pág 33

declaraciones o autoliquidaciones sin realizar el ingreso de la cuota”, “*tal conducta se utiliza como fraude procedimental para evitar el proceso penal*” y “*ahora con la nueva redacción, la mera presentación de la declaración no excluirá la persecución del delito contra la Hacienda Pública, cuando existan indicios de la comisión de mismo y de que tal declaración es puramente instrumental*”¹⁸. Referente a que la defraudación se acredite por otros hechos al margen de las declaraciones, ESPEJO POYATO, dice que “*directamente no hay manera de entenderlo, por ello puede dar muy buenos resultados a las defensas de los acusados de delito fiscal*”¹⁹. Por contra, MUÑOZ CONDE y BOIX REIG critican su inclusión definiéndolo como “*criterio totalmente innecesario e irrelevante*” al considerar que en materia de prueba, el órgano judicial es independiente al poder considerar si existe defraudación o en cambio ha habido error, por lo que no tiene sentido los que ahora se establece con pretendido alcance probatorio²⁰.

2.1.2. El resultado

El artículo 305.1 CP manifiesta que como consecuencia de cualquiera de las conductas anteriormente descritas, se produzca al Erario Público un perjuicio igual o superior a 120.000€ de cuota defraudada. En todo caso si no se llega a tal cantidad es infracción administrativa de tipo tributario. Esta cantidad puede ser considerada como el resultado de una serie de elevaciones derivadas de la inflación y el paso del tiempo. Además es una cantidad muy superior a otras que establece el Código para delimitar otros tipos penales y de la cual, algunos opinan que es excesivamente elevada. A fin de entender el porqué de dicha cantidad como límite, LOMBARDERO EXPÓSITO manifiesta que “*una cuantía inferior provocaría una mayor judicialización, un mayor número de asuntos en los juzgados. Aumentaría la deuda cautiva ante la Administración de Justicia y se colapsaría aun mas, si cabe, el funcionamiento de nuestro aparato judicial*”, y precisando aún mas “*el poder de autotutela de la Administración tributaria permite la resolución de los asuntos en un menor plazo de tiempo, por lo que debería elevarse la cuantía para que el delito fiscal fuera de aplicación más restrictiva. De este modo, los asuntos pendientes serían menos y por tanto se resolverían de un modo efectivo, en un plazo menor*”²¹. Otra opinión es la de VIADA BARDAJÍ “*la Administración Tributaria que no deseaba ver entorpecida la actuación*

¹⁸TIRVIÓ PORTUS, Jordi; “Más prisión contra el fraude”, AGM abogados, 2013, <http://blog.agmabogados.com/2013/01/24/mas-prision-contra-el-fraude/>

¹⁹ESPEJO POYATO, Isabel, Op. Cit., pág. 398

²⁰BOIX REIG, Javier: “Reflexiones sobre la reforma del delito Fiscal”, *Boletín de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, núm 14, 2013, p. 369; MUÑOZ CONDE, Francisco, Op. Cit., pág 969

²¹LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1ª edición, Bosch, Barcelona 2011, pág. 38

inspectora y recaudatoria con la obligada paralización derivada de la existencia de un proceso penal. Por ello se buscó reducir los procesos por delito fiscal elevando las cuantías”²².

El siguiente paso en la determinación de si existe delito consiste en saber que es la cuota defraudada. Como bien se sabe el delito fiscal es una norma penal en blanco que debe ser interpretada por las normas extrapenales. Por cuota defraudada debe entenderse la “cuota tributaria” en sentido estricto conforme al art. 56 Ley general tributaria (en adelante LGT), y a la que no se incluyen los componentes que conforman la “deuda tributaria” en atención al art. 58.2 LGT (los intereses de demora, recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y recargos del período ejecutivo)²³

Por último, como hemos dicho anteriormente, para apreciar delito fiscal debe existir una cuantía de la cuota defraudada superior a 120.000€. Esta cuantía debe ser fijada por el órgano judicial dentro del proceso penal conforme a las normas penales como también las tributarias (STS 9-3-98). Para la cuantificación de la cuota hay que atender a lo que se dispone en el apartado 2º del art. 305 CP al que en virtud de la LO 7/2012 se le ha añadido un nuevo inciso.

Este precepto establece diferentes criterios de determinación de la cantidad defraudada según se este ante tributos periódicos, no periódicos o instantáneos. En los tributos periódicos (IRPF, IS, IBI) se deberá acumular lo defraudado en cada periodo impositivo, es decir, no se puede sumar las cuotas de varios ejercicios hasta sobrepasar los 120.000€, sino que la cuantía debe ser superada en cada ejercicio. En los tributos no periódicos (IVA, IIEE) han de sumarse las defraudaciones de cada una de las declaraciones en el año. En los instantáneos (ISD, ITPAJD) cada hecho imponible debe sobrepasar la cuantía mínima para considerar perfeccionado el tipo penal²⁴. A modo de precisar, LOMBARDERO EXPÓSITO dice “*no pueden sumarse ni distintas figuras impositivas, ni distintos ejercicios fiscales. Cada uno es “estanco de acuerdo con el principio de estanqueidad impositiva (STS 20-6-06). Si una persona declara por varios impuestos y supera en varios de ellos la cuantía de 120.000€, se estarán cometiendo varios delitos fiscales”²⁵.*

²²VIADA BARDAJÍ, Salvador, “El delito fiscal en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, WikiPenal, <https://wikipenal.wikispaces.com/space/changes?>

²³CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Op. Cit., pág 62

²⁴GÓMEZ TOMILLO, Manuel, Op. Cit., pág. 1187

²⁵LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel, Op. Cit., pág 38

Ahora bien, con motivo de la reforma operada por LO 7/2012, en el apartado anterior se ha añadido “*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*”. Este nuevo añadido tiene por objeto aplicarse a las tramas de IVA y tiene su origen en la Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, de la Fiscalía General del Estado. Este añadido permite que cuando se trate de una trama organizada, el posible delito se persiga desde que con una o varias declaraciones trimestrales (o, en su caso mensuales) se supere el umbral de 120.000€ de defraudación, sin tener que esperar a que concluya el plazo para la presentación de la declaración anual que determina la consumación del delito²⁶. Observamos pues un fortalecimiento de la Administración tributaria a la hora de reprimir conductas delictivas por parte de organizaciones delictivas que pretendan operar en un breve periodo de tiempo.

4.1.3. Los sujetos

Referente a los sujetos, la doctrina mayoritaria entiende que estamos ante un delito especial propio, aunque si analizamos el tipo podemos observar que no se hace ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, a diferencia de lo que si sucede en otros delitos especiales como son el cohecho o el alzamiento de bienes. En virtud de lo anterior, un sector doctrinal minoritario entiende que se trata de un delito común y por tanto puede ser cometido por cualquiera, pero aquí debemos recordar que el delito fiscal esta configurado como una “norma penal en blanco” que debe ser completada de acuerdo con la normativa tributaria para definir los elementos del tipo y los sujetos activos del injusto²⁷. Así pues, de acuerdo con los arts. 36 y 37 LGT, son sujetos pasivos del tributo, es decir, tienen la obligación de pagar, los contribuyentes, sustitutos y retenedores, por lo que únicamente estos podrán cometer el delito fiscal cuando no paguen. Observamos que el carácter de delito especial deviene por el hecho de que únicamente puede ser sujeto activo del delito aquel al que la ley impone la carga tributaria, es decir, el obligado tributario que defraude a la Hacienda pública. Por sujeto pasivo entendemos los titulares de la Hacienda Pública, es decir, el Estado, los entes autonómicos, forales o locales y la Unión Europea.

²⁶ALONSO GALLO, Jaime: “El Delito Fiscal tras la reforma tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, núm 34, 2013, <http://www.uria.com/es/abogados/JNG?iniciales=JNG&seccion=publicaciones>.

²⁷CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Op. Cit., pág 68

Por otro lado no solamente las personas físicas que guarden esa relación de especialidad pueden cometer el delito fiscal, si que también lo pueden cometer las personas jurídicas, desde la LO 5/2010, que introduce un nuevo art. 31 bis CP que rompe con el principio penal clásico de que las personas jurídicas no pueden cometer delitos²⁸ y que debe complementarse con el nuevo artículo 310 bis CP. Ahora bien, cuando el sujeto fiscalmente obligado sea una persona jurídica, la responsabilidad penal también podrá recaer sobre la personas física responsable (autor material del delito). Además conforme al art. 31 CP, subsistirá la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho, que tengan capacidad decisoria y cuando acuerden llevar a cabo la acción delictiva concurriendo en todo caso dolo y no solamente por el hecho de ostentar dicho título formal (STS 20-6-2006). Sin salir del tema, debemos añadir que la reforma del 2012 elimina del apartado 5 del art. 31 bis CP, la mención a los partidos políticos y sindicatos, por los que ahora quedan incluidos dentro del régimen de responsabilidad penal de las persona jurídicas. Aunque ahora puedan ser responsables del delito TIRVIÓ PORTUS a modo de crítica dice que *“a no ser que se produzca un cambio radical en la investigación y enjuiciamiento de las tramas delictivas donde resulten implicados miembros de partidos políticos o sindicaticos, como supuestos autores de los delitos para los que está prevista la responsabilidad penal de las personas jurídicas, será muy difícil llegar a ver condenas contra estas instituciones, pues no hay que olvidar que, como se ha dicho, en todo caso será necesario que la sentencia condenatoria declare probado que el delito se ha cometido por cuenta y en provecho del partido político o sindicato”*²⁹

Para terminar con el tema de los sujetos, en delito fiscal también cabe la participación, a título de inductores, de cooperadores necesarios o de cómplices. En éste sentido existe una amplia jurisprudencia sobre la participación de los sujetos a los que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica y que conlleva una penalidad menor (STS 20-1-2006)³⁰. Así pues pueden ser partícipes: un asesor fiscal que planifica y diseña el escenario delictivo (STS 30-3-2004) o un inspector de Hacienda que participa en el plan (STS 2-3-2005)³¹ o testafierros que asumen la realización de actos de relevancia societaria o que firman documentos mercantiles o declaraciones tributarias o realizan transferencias bancarias pueden ser considerados responsables por participación en delitos fiscales a pesar de las alegaciones de desconocimiento del verdadero alcance de lo que hacían³².

²⁸Ibídem, pág 73

²⁹TIRVIÓ PORTUS, Jordi, Op. Cit.

³⁰LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel, Op. Cit., pág 51

³¹GÓMEZ TOMILLO, Manuel, Op. Cit., pág. 1185

³²VIADA BARDAJÍ, Salvador, Op. Cit.

4.2. TIPO SUBJETIVO

La defraudación fiscal se configura como un delito eminentemente doloso que no puede ser cometido mediante imprudencia, en virtud de que el art. 305 CP no hace referencia a la aparición de formas culposas en coordinación con el art. 12 CP que establece que “*las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley*”.

Esta actitud personal dolosa debe abarcar tanto el perjuicio producido al Erario Público como la conducta que produce el mismo perjuicio consistente en defraudar mediante engaño, dicho de otro modo, junto al resultado perjudicial debe concurrir un ánimo específico de ocasionar el daño típico mediante acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello³³. Por otro lado, aparte del dolo directo es también posible la concurrencia de dolo eventual cuando el autor del delito no sepa con exactitud la cuantía defraudada pero acepta su defraudación en cuanto tiene consciencia de que incumple el deber de contribuir al sostenimiento de las arcas públicas (STS 10-11-1993). Además del dolo, también se requiere de un ánimo de lucro entendido como provecho económico, que como observamos concurre en todas las modalidades típicas ya que claramente se obtiene un lucro sin merma en el patrimonio que no sucedería de haber pagado³⁴.

Por otra parte, para la prueba de concurrencia del dolo y ánimo de lucro, habrá de acudirse a la comprobación de datos o circunstancias objetivas que acompañan al comportamiento del autor, por ejemplo, circunstancias personales del acusado, el hecho de quedar acreditado o no su asesoramiento profesional, las maniobras realizadas antes o después de la declaración, y todo ello contribuye a que los jueces puedan afirmar en su caso que se ha cometido el hecho dolosamente³⁵.

Por último, en cuanto a la posibilidad de concurrencia del error, tanto el de tipo como de prohibición *invencible* (el que el autor no hubiera podido superar ni aun empleando una gran diligencia) excluyen la responsabilidad penal. Por otro lado, si el error es de tipo *vencible* no puede castigarse de acuerdo con el art. 14.1 porque el delito fiscal no incluye la posibilidad de cometerse mediante imprudencia (art. 12 CP), en cambio si es de prohibición *vencible*, si que tiene castigo en previsión al art. 14.3, por lo que únicamente el error de prohibición vencible tiene consecuencias penales. El problema surge pero a la hora de distinguir entre ambas formas de error si tenemos en

³³CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Op. Cit., pág 89

³⁴Ibidem, pág 90

³⁵VIADA BARDAJÍ, Salvador, Op. Cit.

cuenta las especiales características de este delito, tipo en blanco, cuya integración con la compleja y extensa normativa tributaria no permite diferenciar con precisión el desconocimiento de un elemento objetivo del tipo (error de tipo) y la ignorancia de la ilicitud de la conducta (error de prohibición). Por ello, en principio, deberá determinarse en cada caso concreto en el que de contrario se alegue el error en del deudor tributario³⁶.

5. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

5.1. La regularización voluntaria

5.1.1. Nueva naturaleza jurídica de la regularización (art. 305.1 y 4 CP)

Como ya hemos anticipado en el apartado sobre la evolución normativa del delito fiscal, la LO 6/1995, incorporó al ordenamiento penal la denominada regularización tributaria, como un supuesto de exención de la pena para aquellos casos en que el autor del delito fiscal regularizara su situación antes de que se iniciaran contra él, actuaciones administrativas o judiciales. Dicha modificación fue motivada por la necesidad de conectar el ordenamiento tributario y el penal ya que esta excusa absolutoria ya existía en el ámbito tributario (antiguo art. 61 LGT), y sucedía que conductas que estaban regularizadas desde el punto de vista tributario, seguían siendo delictivas. Desde ese momento ya se discutió sobre la naturaleza de la misma y parte de la doctrina consideró que no debía ser catalogada como excusa absolutoria sino como un hecho que eliminaba la antijuricidad y en consecuencia la responsabilidad penal, entendiéndose que hasta que fuera posible regularizar no se consumaría el delito y por tanto no se habría eludido el pago de impuestos y el autor tendría la posibilidad de reparar el daño declarando correctamente las bases tributaria e ingresando la deuda³⁷.

Por contra, frente a la anterior tesis, la mayor parte de la doctrina junto a la Fiscalía General del Estado (mediante circular 2/2009) y el Tribunal Supremo (SSTS 29-9-2000, 2-6-2005), asignó a la regularización el carácter de excusa absolutoria objetiva, es decir, no relacionada con el sujeto afectado sino con el hecho delictivo. Las excusas absolutorias configuran una categoría jurídica que engloba aquellas circunstancias que no excluyen la antijuricidad del hecho ni la culpabilidad del autor pero, por razones de política criminal, impiden que el responsable sea sancionado con pena³⁸.

³⁶ ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, Op. Cit, pág 181

³⁷ DÍEZ LIRIO, Luis Carlos: “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, *El derecho*, Grupo Francis Lefebvre, 2013, http://www.elderecho.com/penal/Naturaleza_juridica-regularizacion_tributaria-fraude_fiscal-fraude_a_la_seguridad_social_11_594055003.html

³⁸ *Ibidem*

Como vemos, tradicionalmente se ha considerado la regularización como una excusa absolutoria pero como gran novedad, la LO 7/2012 ha modificado completamente la naturaleza jurídica de la regularización, configurándola como una causa de exclusión de la ilicitud penal. Para entender pero este cambio debemos acudir hasta el inicio de la reforma, concretamente al preámbulo del Anteproyecto de reforma del Código Penal que optó por transformar la regularización (su ausencia) en un elemento del tipo delictivo incorporando el siguiente texto “... y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”, entre el final de la conducta típica del tipo básico del art. 305.1 y la pena, dando a entender que no regularizar se convertía en un elemento típico. Esta configuración pero fue rechazada entre los autores y sobretodo por parte del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) por la inseguridad jurídica que provocaría, porque entender la regularización como elemento del tipo suponía aplazar la consumación del delito hasta que se produjera una de las causa de bloqueo del artículo 305.4 CP, retrasando el principio del cómputo del plazo de prescripción y, dejando la determinación del *dies a quo* en manos de la Administración Tributaria, Fiscalía o el Juez de instrucción³⁹.

Así pues, frente a la precedente problemática, la LO 7/2012 ha cambiado la configuración del art. 305 apartado uno y cuarto. En el final del primer apartado, después y no antes de la referencia a la pena se ha añadido “*salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*”. Por otro lado en el principio del apartado cuarto, se ha sustituido el texto anterior “*quedara exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...*” por “*se considerara regularizada la situación tributaria cuando...*” un cambio que comporta que la regularización no deba entenderse en términos tributarios, sino que constituye una cuestión de naturaleza penal que depende únicamente del cumplimiento de las condiciones impuestas del apartado cuarto⁴⁰. Junto ha estos cambios debemos mencionar también el sentido que se da en el preámbulo de la LO. En él se nos dice que la regularización es un reverso del delito que neutraliza el desvalor de la acción y del resultado, que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada y también que hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad de la desaparición del reproche penal. Además de lo anterior, para afirmar que ya no se trata de una excusa absolutoria el mismo

³⁹ ALONSO GALLO, Jaime, Op. cit

⁴⁰ *Ibidem*

preámbulo recuerda que la modificación del apartado cuarto elimina la mención que la conceptuaba como excusa absolutoria.

Ahora bien, dicho todo lo anterior cabe preguntarse cual es pues la nueva naturaleza jurídica de la regularización tras la reforma. ALONSO GALLO apuesta por el descarte para hallar la solución y entiende que la tesis de la atipicidad no tiene cabida ya que obliga a retrasar indefinidamente la consumación como decía el CGPJ. Tampoco atipicidad sobrevinida de un hecho típico ya que el preámbulo afirma que la regularización opera sobre una “*defraudación consumada*”. Lo mismo también para la tesis del desestimiento voluntario que solamente cabe cuando se ha iniciado la ejecución del hecho delictivo pero no se ha llegado a consumir por lo que se puede aplicar lo anteriormente dicho. Por último tampoco cabe reiterar que es una excusa absolutoria ya que se vuelve a la situación anterior que la reforma a querido evitar. En conclusión se decanta por considerar la regularización como causa de justificación o de exclusión de la antijuricidad, porque después de realizarse la defraudación consumada (conducta típica), si se regulariza en los términos exigidos en el art. 305.4, el hecho típico resulta justificado, al estar amparado por una norma que excepcionalmente permite su realización. Con todo ello, la regularización hace desaparecer el injusto, la antijuricidad o ilicitud del hecho como dice el preámbulo⁴¹. Por otro lado una visión opuesta es la de DÍEZ LIRIO al considerar que la regularización continua siendo una excusa absolutoria ya que los cambios en los apartados uno y cuatro del art. 305 CP, no reflejan el cambio de naturaleza que parece reconocerse en los criterios del preámbulo por lo que se hace patente una discordancia entre el preámbulo y los apartados⁴². MUÑOZ CONDE en cambio mantiene la tesis de que se trata de una causa de exclusión de tipicidad⁴³.

5.1.2. Condiciones para excluir la responsabilidad penal (art. 305.4 CP)

La otra modificación dentro del art. 305.4 CP operada por la LO 7/2012 es la que define por primera vez de forma clara que la regularización necesita del completo reconocimiento de la deuda tributaria y su pago antes de que tenga lugar una de las causas de bloqueo (actuaciones administrativas o judiciales). El completo reconocimiento se basa en la condición de que la regularización implique una declaración completa y veraz de lo que correspondía ingresar por parte

⁴¹Ibídem

⁴²DÍEZ LIRIO, Luis Carlos, Op. Cit.

⁴³MUÑOZ CONDE, Francisco, Op. Cit., pág 972

del autor del delito. Referente al pago, se convierte en derecho positivo una exigencia, la del pago íntegro sin posibilidad de pago parcial.

Además de las anteriores exigencias, el art. 305.4 CP exige que el “*completo reconocimiento y pago*” sea de la deuda tributaria y no de la cuota tributaria como ha sido hasta ahora. De acuerdo con el art. 58 LGT, la deuda tributaria se compone de la cuota o cantidad que debe ingresar el obligado tributario más los intereses de demora y los recargos exigibles legalmente, de modo que para que desaparezca el reproche penal debe abonarse la totalidad de la deuda tributaria. Esta afirmación pero hace surgir un problema y es que según la normativa actual no es el obligado tributario quien debe hacer la liquidación de intereses y recargos, sino que corresponde en exclusiva a la Administración. La declaración complementaria actualmente incluye, al igual que el resto de autoliquidaciones, la cuota por lo si no se cambia la LGT, para que los intereses y recargos se incluyan en la declaración complementaria, no será posible reclamar ninguna acción del deudor más allá del reconocimiento y pago de la cuota. Si se realiza la regularización antes de que suceda alguna de las causas de bloqueo, esta será temporánea, sin perjuicio de que la persona o entidad que regularice esté obligada a pagar los intereses y recargos que le imponga la Administración Tributaria *a posteriori*⁴⁴.

5.2. La amnistía fiscal incorporada por RD Ley 12/2012, de 30 de marzo

En el contexto de necesidad de ingresos fiscales que caracteriza la presente crisis, el gobierno del partido popular aprobó el RD Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen determinadas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, entendida como un excusa absolutoria para aquellos contribuyente de IRPF, IS e IRNR que quisieran regularizar su situación tributaria antes del 30 de noviembre de 2012 y conocida como “*amnistía fiscal*”. Con posterioridad a la fecha señalada se volvería a aplicar la regularización voluntaria del art. 27 LGT como también la del art. 305.4 CP (en sede penal).

Concretamente la amnistía fiscal es aplicable exclusivamente al IRPF, IS y IRNR y supone la declaración espontánea de los bienes y derechos de los que el contribuyente fuese titular con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Decreto-Ley (esto es antes del 31 de diciembre de 2010). El Decreto-Ley expresa que la presentación de la declaración implica el ingreso de la cuantía

⁴⁴ALONSO GALLO, Jaime, Op. cit

resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos regularizados el porcentaje de 10% sin imposición de sanciones ni exigencia de intereses ni recargos, así como la incorporación de la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos. Por “importe” se debe entender a aquellas cantidades monetarias no declaradas, mientras que por “valor de adquisición de los bienes derechos” se hace referencia a los activos materiales e inmateriales sobre los que se ha materializado la renta oculta (dinero “negro”)⁴⁵. Se puede decir que no hay un límite de dinero a regularizar ya que la amnistía está pensada para aflorar el patrimonio, saldos en cuenta, acciones y viviendas ubicadas fuera de España o en paraísos fiscales. Además de la declaración es necesario que se practique el correspondiente pago y a cambio se le ofrece a los que se acojan a esta medida la más absoluta impunidad por el fraude fiscal que hubiese cometido anteriormente.

Como podemos observar, con la aplicación únicamente de un 10%, se dispensa a todos los que se acojan a la amnistía un trato ciertamente benévolo por lo que no es extraño que esta medida haya estado envuelta de cierta polémica, ya que se podría considerar como un “premio” para aquellos sujetos que habían defraudado cantidades muy elevadas, que si hubieran declarado habrían tenido que pagar un 50% de las mismas⁴⁶. También puede decirse que es una medida injusta para los ciudadanos que pagan religiosamente sus tributos.

En conclusión la amnistía no ha tenido el efecto recaudatorio esperado y algún que otro caso que se ha conocido ha provocado la crítica de la opinión pública por las grandiosas cantidades defraudadas pero debe por otra parte considerarse como una medida positiva ya ha permitido el retorno a nuestro país, de bienes y derechos que, por su origen en rentas no declaradas, ha permanecido ocultos y en cierto modo, improductivos para el Estado.

6. CONSUMACIÓN DEL DELITO Y PRESCRIPCIÓN PENAL

6.1. La consumación del delito

Con carácter general, únicamente puede afirmarse que, si se concibe el delito fiscal como un delito de resultado material, integrado por el perjuicio patrimonial superior a 120.000€, el momento consumativo debe ser situado en el instante en que se ocasiona el perjuicio económico al Erario Público. Ahora bien, esta afirmación genérica resulta insuficiente al objeto de determinar cuándo se

⁴⁵CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Op. Cit., pág 123

⁴⁶MUÑOZ CONDE, Francisco, Op. Cit., pág 974

produce exactamente la consumación en sentido técnico.

Dentro de la modalidad de elusión del pago, el momento en que se entiende consumado el delito una vez expirado el plazo estipulado para proceder al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (supuestos de autoliquidación) sin que el sujeto las haya observado⁴⁷. Sobre dicha cuestión existen numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 6-11-2000, 22-4-2004, 13-5-2010). En definitiva, la consumación solo se produce con ocasión del vencimiento del plazo en el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria. Será entonces cuando se produzca el perjuicio del interés patrimonial de la Hacienda Pública. Por ello, puede afirmarse que la consumación se producirá el último día de periodo voluntario de pago, pues hasta ese momento el sujeto pasivo del tributo puede proceder a rectificar su inicial declaración (STS 25-11-2005)⁴⁸. En la obtención indebida de devoluciones, se trata de un supuesto de comportamiento activo que requiere, no sólo un acto expreso de la Administración en el que reconozca el derecho a la devolución, sino que la administración haya realizado la entrega material efectiva al solicitante de la cantidad solicitada, por cuanto esta obtención es la que produce el perjuicio a la Administración⁴⁹. Por último en la modalidad de disfrute de beneficios fiscales, se consuma cuando se elude la cantidad indebidamente bonificada. Como observamos , es una modalidad típica análoga a la prevista para la elusión del pago de tributos, por consiguiente todo lo dicho antes es trasladable aquí⁵⁰.

Por otro lado, ya que se trata de un delito de resultado cabe la existencia de tentativa como forma imperfecta de ejecución pero solamente en casos puntuales. Se confirma dicha afirmación en la jurisprudencia del TS (STS 30-4-1999, 3-2-2005).

6.2. La prescripción penal

El delito fiscal en su tipo básico tiene establecido un periodo de prescripción de 5 años. Esta duración es acorde a la regla del art. 131.1 CP, que impone un plazo de 5 años para delitos con pena de hasta 5 años. Sin embargo, este plazo ha sido muy discutido tanto doctrinal como jurisprudencialmente ya que, con ocasión de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la prescripción en el ámbito tributario se redujo de 5 a 4 años sin modificar la de la esfera penal, empezando así la problemática sobre si cabía delito fiscal cuando hubiera prescrito la

⁴⁷GÓMEZ TOMILLO, Manuel, Op. Cit., pág. 1189

⁴⁸CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Op. Cit., pág 130

⁴⁹ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, Op. Cit. Pág 283

⁵⁰Ibídem, pág 284

deuda tributaria. A dicha problemática el Tribunal Supremo ha dado solución, como por ejemplo en la STS 15-7-2002, en la que se nos explica que pasados los 4 años, solamente se extingue la iniciativa de uno de los sujetos del Estado (administración) pero no la acción penal que requiere 5 años. Además el diferente plazo viene dado ya que la aparición del delito determina una gravedad mayor que la infracción administrativa por lo que no es infrecuente que conductas administrativas tengan señalados periodos de prescripción más cortos que las infracciones penales (STS 13-5-2010)⁵¹.

Uno de los mayores problemas ha sido la aplicación de la regularización entre el cuarto y quinto año ya que de acuerdo con el art. 122 LGT *“los obligados tributarios podrán presentar declaraciones complementarias siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria”*. Como vemos, si alguien quería regularizar su situación para evitar ser condenado, no podía porque había prescrito el derecho de la Administración, lo que comportaba una inseguridad jurídica inmensa hasta el quinto año. Ahora bien, gracias a la nueva reforma (LO 7/2012) esta paradoja ha sido solucionada con la introducción del siguiente párrafo en el art. 305.4 *“asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultaran aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la administración a su determinación en vía administrativa”*.

Otro cambio importante operado por la reforma es la nueva prescripción para el subtipo agravado, que queda fijado en 10 años al aumentarle la pena de prisión hasta un máximo de seis, ya que en base el art. 131.1 CP, prescriben a los diez años los delitos cuya pena máxima sea de prisión de más de cinco años y menos de diez.

De acuerdo con el preámbulo de la LO 7/2012, este aumento busca dificultar la impunidad de las conductas más graves por el paso del tiempo, y entendemos que el legislador persigue reducir con ello la alta tasa de insolvencias de las deudas y de multas. Aunque por un lado cabe entender que se mejora así la protección del bien jurídico, es también posible que todo ello acarree alguna que otra problemática. En este sentido ALONSO GALLO entiende que se trata de un aumento injustificado si se compara con el plazo de 4 años del ámbito administrativo, además de provocar el aumento del riesgo de que se acuda indebidamente a la vía penal para reclamar deudas tributarias prescritas. Por otro lado, considera y con razón que un plazo tan dilatado, puede ocasionar inseguridad jurídica en el ámbito tributario por culpa de los constantes cambios normativos y de las

⁵¹VIADA BARDAJÍ, Salvador, Op. Cit.

interpretaciones que se pueden hacer de los mismos. Por último deduce que ahora el plazo de conservación de documentos para las empresas se extenderá a 11 años (diez de prescripción más uno adicional por consumación del delito en el ejercicio siguiente) porque sino será muy difícil conseguir pruebas de descargo de hechos sucedidos años atrás⁵².

7. PENALIDAD

7.1. Tipo básico de la pena

De acuerdo con el art. 305.1 CP para el tipo básico se establecen las siguientes penas:

- Prisión de uno a cinco años
- Multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada y,
- Perdida de posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

En el caso de que la responsabilidad penal recaiga sobre una persona jurídica, la LO 5/2010, introduce un nuevo apartado 7º al art. 33 CP en la que se disponen penas de carácter grave: multas por cuotas, disolución de la persona jurídica, suspensión de actividades, clausura de sus locales, prohibición de realizar futuras actividades e inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas. Además de lo anterior y tras la LO 7/2012, se añade el art. 310 bis CP que modifica las penas que pueden ser impuestas a las personas jurídicas, para adaptarlas a las nueva pena del subtipo agravado. Anteriormente a éste art. 310 bis, la pena de multa era del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida si el delito cometido por la persona física tenía prevista una pena de prisión de más de dos años, lo que ocurría tanto en el tipo básico como en el subtipo agravado. En el nuevo artículo, la pena disminuye a multa del tanto al doble si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años y se mantiene en multa del doble a cuádruple si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. Esto significa que la pena menos grave se aplicará al tipo básico y la más grave al subtipo agravado⁵³.

⁵²TIRVIÓ PORTUS, Jordi, Op. Cit.

⁵³ALONSO GALLO, Jaime, Op. Cit.

7.2. Nueva atenuante en caso de regulación extemporánea (art. 305.6 bis CP)

La siguiente novedad operada por la LO 7/2012 ha sido incluir una nueva atenuante muy cualificada en el nuevo art. 305.6 CP y consiste en que se faculta al juez o Tribunal a poder disminuir la pena en uno o dos grados al obligado tributario o autor del delito, si antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Se extiende a los partícipes, pero sólo si colaboran activamente en los términos que indica el precepto.

Como podemos observar, esta nueva atenuante solamente puede entrar en juego cuando la regularización se ha hecho con posterioridad a producirse una de las causas de bloqueo estipuladas en el art. 305.4 CP. Lo que se prevé es que el contribuyente se acoja al art. 27 LGT, de manera que ingrese la deuda tributaria (cuota tributaria más intereses de demora y el recargo), para conseguir una atenuación de la pena cuando ya no se pueden producir los efectos exoneratorios de la regularización voluntaria⁵⁴. Además la gran novedad es que las reducciones en la pena serán igualmente aplicables a los partícipes del delito distintos del obligado tributario o del autor del delito siempre que colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otras responsables. De este modo, este precepto viene a favorecer la denuncia por parte de los partícipes en el delito, que no pueden regularizar la deuda tributaria ya que no son obligados tributarios pero si confesar los hechos. Nace así la figura del delator tributario.

Si bien esta nueva incorporación no se libra del comentario doctrinal, concretamente en las características que se exigen y también en la redacción del mismo. La primera de las críticas se centra en la utilización del verbo “podrán”, según ESPEJO POYATO “*confiere al órgano judicial un margen de discrecionalidad de cara a decidir sobre la aplicación de la atenuación. Por ello, sería deseable que se sustituyera el referido vocablo por el de “impondrán”, de manera que la atenuación en un grado sea imperativa y en dos grados potestativa*”⁵⁵. El segundo punto consiste en que el precepto no dice en que consiste “reconocer judicialmente los hechos”. La regularización del art. 305.4 sólo se exige el reconocimiento de la deuda, no de los hechos por lo que se puede interpretar que se exige una confesión, que tendrá el valor probatorio que tiene la prueba de confesión en general, si que implique necesariamente una condena de conformidad⁵⁶. Por último, referente a la propia existencia de esta atenuante BOIX REIG explica “*el Código penal contiene*

⁵⁴ESPEJO POYATO, Isabel, Op. Cit., pág. 408

⁵⁵Ibidem, pág 409

⁵⁶ALONSO GALLO, Jaime, Op. cit

entre el catálogo de circunstancias atenuantes la relativa a la reparación del daño tras el inicio del juicio oral (art. 21) y la de análoga significación a las anteriores (art. 21.7) en la que fácilmente se engloban conductas de reconocimiento de los hechos o de colaboración. En principio parece que estamos ante un concurso de normas en el que por relación de especialidad habrá que estar a los dispuesto en el art. 305.6 y no a la regulación general de las atenuantes, lo que indudablemente perjudica al imputado-acusado”⁵⁷.

7.3. Nuevo subtipo agravado (art. 305 bis CP)

La LO 7/2012 ha cambiado también lo referido a las circunstancias agravantes que se contenían dentro del art. 305.1 CP, para incorporar un nuevo art. 305 bis, configurado como un tipo mixto alternativo. De este modo, se aplicará el subtipo cualificado cuando se realice cualquier de las circunstancias de agravación previstas. Dichas conductas son: que la cuantía de la cuota exceda de 600.000€, que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal y que se hayan utilizado personas, negocios, paraísos fiscales que dificulten la determinación de la identidad o patrimonio verdadero del obligado tributario o la cuantía defraudada.

La novedad fundamental consiste en que se aumenta en 1 año de prisión la pena máxima del delito, estableciéndose un rango de 2 a 6 años y con ello, el plazo de prescripción pasa de 5 a los 10 años ya que al alcanzar ésta los 6 años, entra en la categoría de pena grave, que transforma al delito en grave (art. 131 CP). De acuerdo con el preámbulo de la Ley, esta modificación persigue dificultar la impunidad al autor del delito por el paso del tiempo aunque algún autor discrepa en la justificación de esta elevación, TIRVIÓ PORTUS considera que “*no deja de ser un reconocimiento implícito de la demostrada lentitud de la Justicia de este país*”⁵⁸.

Ahora bien, sobre la modificación de la pena hay que observar que en la regulación anterior, en los supuestos agravados, se aplicaba en su mitad superior la pena del tipo básico (de 1 a 5 años) lo que suponía una pena de 3 a 5 años como mínimo y multa de 3,5 a 6 veces la cuantía defraudada . Ahora la pena es de 2 a 6 años de prisión y multa del doble a séxtuplo. Esto significa que la pena es mas baja e implícitamente esconde un beneficio para el delincuente, ya que ahora se puede imponer al autor del delito una pena mínima de 2 años y, por lo tanto, se le puede suspender la ejecución de la pena (artículo 80 y ss CP) evitando pasar por prisión. Anteriormente resultaba imposible ya que

⁵⁷BOIX REIG, Javier, Op. Cit. Pág 370

⁵⁸TIRVIÓ PORTUS, Jordi, Op. Cit.

la pena mínima era de 3 años y las misma superaba el límite de 2 años⁵⁹.

8. EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL EN LA REFORMA

La última gran novedad que la reforma ha incorporado es la posibilidad de que la Administración tributaria pueda liquidar por separado la cuota impagada que deriva de la defraudación (la llamada cuota dolosa) y la que es ajena a la defraudación (cuota no dolosa) y así se contempla en el nuevo art. 305.5 CP. Anteriormente a la reforma, siempre se ha aplicado la regla del art. 180.1 LGT que establece que cuando la Administración Tributaria tenga indicios de que una infracción pudiera ser constitutiva de delito, esta se abstendrá y pasará el tanto de la culpa a la jurisdicción competente, por lo que el procedimiento administrativo quedará en suspenso mientras la autoridad judicial no dicte sentencia, pero como vemos dicha suspensión ya no entrará en juego. Por otro lado el nuevo artículo también añade que la liquidación de la cuota no dolosa se sujetará a la tramitación y recursos ya existentes, mientras que la liquidación de la parte dolosa sera objeto de una regulación separada. Por último, también por inclusión de la reforma, se prevé que la existencia de un procedimiento penal no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración por lo que podrá continuar el proceso de ejecución deuda, a menos que el Juez acuerde la suspensión de la ejecución, previa prestación de garantía al imputado, pero también se podrá exonerar al mismo si con la ejecución puede ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

De acuerdo con el preámbulo de la ley, esta novedad tiene su razón de ser en que sirve para atender a una exigencia de las autoridades de la Unión Europea, a la vez que permite situar al posible delincuente tributario en las misma posición de cualquier deudor tributario. Esto último puede considerarse una gran ventaja para la Administración ya que cabe entender que se adelanta el momento del cobro de la deuda tributaria, a expensas de lo que acuerde, finalmente el juez penal, y se evita otorgar un trato procedimental más favorable a quienes han realizado una defraudación de mayor gravedad, además de que permite de un modo evitar el alzamiento de bienes del investigado, es decir, impide que desvíe los fondos a otras cuentas una vez descubierto⁶⁰.

En definitiva, esta dualidad de procedimientos parece ser un remedio positiva para hacer efectivo el pago de lo defraudado pero tampoco se libra de la problemática y confusión que puede

⁵⁹Ibidem

⁶⁰ESPEJO POYATO, Isabel, Op. Cit., pág. 413

comportar y así la confirman parte de la doctrina. ESPEJO POYATO nos recuerda que la determinación de la cuota defraudada es una materia reservada al orden jurisdiccional penal, pues se trata de una cuestión prejudicial no devolutiva, por lo que compete al juez penal y no a la Administración, aunque el juez pueda valerse del apoyo de la prueba pericial y, todo ello al amparo de lo previsto en el art. 10.1 LOPJ, además cabe mencionar la STS 13-5-2010 que rechaza rotundamente la posibilidad de que la Administración pueda liquidar y, por ende, exigir el pago de la deuda tributaria al socaire de las facultades de autotutela que le confiere la normativa tributaria⁶¹. A modo de ejemplo de la problemática cabe pensar en el supuesto de que se dicte sentencia absolutoria al cabo de varios años de iniciado el procedimiento penal, cuando anteriormente la Administración Tributaria ya cobró por vía ejecutiva la deuda vinculada al delito.

9. CONCLUSIONES

Ante el notable aumento de la tasa de defraudación fiscal que sufre nuestro país y que se corrobora con las constantes noticias sobre descubrimientos de grandes grandes fortunas y no tan grandes que han dejado ingresar a las arcas del Estado cantidades millonarias de dinero, se hace patente que el legislador debe modificar constantemente, y en consecuencia, endurecer el castigo contra todos los presentes y futuros defraudadores con la intención de reprimir la reiteración de dichas conductas.

Como dato curioso de la última reforma operada sobre el delito fiscal, son las intenciones implícitas del legislador y parece ser el afán recaudatorio y es que lo que interesa verdaderamente es poder recuperar todas aquellas cantidades defraudadas a toda costa y a cualquier precio, aunque sea con la posterior impunidad del delincuente, sea a través de la nueva configuración de la regularización voluntaria o mediante la nueva atenuante cualificada que opera una vez iniciados las actuaciones administrativas o judiciales contra el posible delincuente. Por otro lado y como aspecto positivo de la reforma es el aumento de la criminalización de aquellas conductas más importantes realizadas por personas físicas o jurídicas, mediante la imposición de un nuevo tipo agravado que comporta el aumento del plazo de prescripción que pasa a ser de diez años por lo que será más fácil que aquellas conductas queden impunes. Además para aumentar las posibilidades de cobro, se concede a la Administración Tributaria una serie de mecanismos para ayudar en la persecución de los delitos. Por contra no todos los aspectos de esta reforma son claros, algunos de ellos denotan alguna que otra contradicción, que pueden implicar inseguridad jurídica y aumento de los riesgos

⁶¹Ibídem, pág 412

jurídicos y ello es porque la reforma operada en el Código Penal no ha sido acompañada de las consecuentes modificaciones dentro de la Ley General Tributaria para aclarar todos los aspectos.

Por otro lado es muy cuestionable la amnistía fiscal de 2012, que pretendía conseguir la afloración de unos 2.500 millones de euros, mediante el pago únicamente del 10% del importe defraudado. Parecía ser una medida únicamente destinada para las grandes fortunas, para beneficiar a unos pocos, para que pudieran regularizar sus cuentas mediante un tipo impositivo que rozaba lo infame y así no soportar los altos porcentajes que debería haber soportado en su momento si no hubieran defraudado. En palabras de la Agencia Tributaria cabe recordar que la mayoría del fraude corresponde a las grandes fortunas y solamente un bajo porcentaje de inspectores se dedican a investigarlos.

En definitiva, el fraude fiscal continúa siendo un fenómeno integrado en la sociedad que debe ser combatido con diferentes disposiciones según la importancia y los tiempos que corran. Quizá algún día como se dice sea posible evitar el fraude apostando por impuestos coherentes, garantizando la seguridad jurídica y la simplicidad y evitando los tributos encubiertos y de una vez por todas se reduzca hasta un mínimo insignificante el fraude fiscal calificado como “deporte nacional” por algún autor en el pasado.

10. BIBLIOGRAFIA

- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO-DIRECCIÓN DEL SERVICIO GENERAL DEL ESTADO: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, 1ª edición, Aranzadi, Navarra, 2008
- ALONSO GALLO, Jaime: “El Delito Fiscal tras la reforma tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm 34, 2013, <http://www.uria.com/es/abogados/JNG?iniciales=JNG&seccion=publicaciones>. Última consulta 27 de marzo de 2014
- ARTACHO, Diego: “Cambios en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Rousand Costas Duran SLP*, 2013, <http://www.rousandcostasduran.com/mas-poder-recaudatorio-para-la-hacienda-publica-con-la-nueva-regulacion-de-los-delitos-fiscales/> Última consulta 10 de abril de 2014
- BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes: El delito Fiscal: Particular referencia al artículo 305 del Código Penal, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid
- BOIX REIG, Javier: “Reflexiones sobre la reforma del delito Fiscal”, *Boletín de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, núm 14, 2013, p. 365-372
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *El delito de defraudación Tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, 1ª edición, Aranzadi, Navarra, 2012
- DÍEZ LIRIO, Luis Carlos: “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, *El derecho*, Grupo Francis Lefebvre, 2013, http://www.elderecho.com/penal/Naturaleza_juridica-regularizacion_tributaria-fraude_fiscal-fraude_a_la_seguridad_social_11_594055003.html última consulta 12 de abril de 2014
- ESPEJO POYATO, Isabel: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito*

fiscal, 1ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013

- FERRO VEIGA, José Manuel: *Delito Fiscal y Blanqueo de capital: Introducción a la delincuencia económica*, 1ª edición, Formación Alcalá, Jaén, 2013
- GÓMEZ TOMILLO, Manuel (dir.): *Comentarios al Código Penal*, 1ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2010, págs. 1183-1191
- LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel: *Delitos contra la Hacienda Pública*, 1ª edición, Bosch, Barcelona 2011
- MERINO JARA, Isaac; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis: *El delito Fiscal*, 2ª edición actualizada y adaptada a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 2004
- MUÑOZ CONDE, Francisco: *Derecho penal: Parte Especial*, 19ª edición, completamente revisada y puesta al día, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 964-974
- RUIZ RESCALVO, María del Pilar: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*, 1ª edición, Dykinson, Madrid, 2004
- SERRANO GÓMEZ, Alfonso; y SERRANO MAÍLLO, Alfonso: *Derecho Penal: Parte Especial*, 16ª edición, Dykinson, Madrid, 2011, págs. 569-581
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *Fundamentos del Derecho Penal de la Empresa*, 1ª edición, Edisofer, Madrid, 2013
- TIRVIÓ PORTUS, Jordi; “Más prisión contra el fraude”, AGM abogados, 2013, <http://blog.agmabogados.com/2013/01/24/mas-prision-contra-el-fraude/> última consulta 10 de abril de 2014
- VIADA BARDAJÍ, Salvador, “El delito fiscal en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, WikiPenal, <https://wikipenal.wikispaces.com/space/changes?>

