



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

LA EFICACIA DE LA NORMATIVA SOBRE EL DELITO FISCAL EN EL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL

Autora: Carolina Mendieta Antón

5º E-3 B

Derecho Penal

Tutor: Diego Lucas Álvarez

Madrid

Abril 2023

RESUMEN

El presente trabajo pretende llevar a cabo un análisis de la regulación del delito fiscal en España y, específicamente, de los delitos contra la Hacienda Pública previstos en los art. 305 y 305 bis del Código Penal, en sus diferentes tipos (básico y agravado). Después de analizar el bien jurídico protegido, la naturaleza jurídica y los elementos del delito, se hará especial hincapié en el estudio de la eficacia preventiva general de las penas previstas para estos ilícitos penales. Como consecuencia de la existencia de la figura de la regularización, pero, muy especialmente, de la apreciación por Jueces y Tribunales, de la atenuante extraordinaria del art. 305.6 del Código Penal, se concluirá que la referida normativa pierde gran parte de su eficacia disuasoria y de su potencial intimidatorio. Se propone la derogación de la referida atenuante específica de los delitos contra la Hacienda Pública, sin parangón en otros delitos económicos, puesto que ya existe una circunstancia atenuante genérica de reparación del daño del art. 21.5 del Código Penal. En su defecto, se sugiere un uso más restrictivo, por parte de Jueces y Tribunales, de su potestad de suspender las penas de prisión (cuando se cumplen las condiciones del art. 80.2 del Código Penal).

Palabras clave: delito fiscal, Hacienda Pública, eficacia preventiva de la pena, pena de multa y pena de prisión, regularización, circunstancias atenuantes y suspensión de la pena.

ABSTRACT

This present work intends to carry out an analysis of the regulation of tax crime in Spain and, specifically, of the offences against the Public Treasury provided for in articles 305 and 305 bis of the Criminal Code, in their different types (basic and aggravated). After analysing the protected legal interest, the legal nature and the elements of the offence, special emphasis will be placed on the study of the general preventive effectiveness of the penalties foreseen for these criminal offences. As a consequence of the existence of the figure of regularisation, but, most especially, of the appreciation by judges and courts of the extraordinary mitigating circumstance of Article 305.6 of the Criminal Code, it will be concluded that the aforementioned regulation loses much of its dissuasive effectiveness and its intimidating potential. It is proposed that the specific mitigating circumstance for offences against the Public Treasury, which has no parallel in other economic crimes, should be repealed, since there is already a generic mitigating circumstance of reparation of damage in Art. 21.5 of the Criminal Code. Failing this, it is suggested that judges and courts make more restrictive use of their power to suspend prison sentences (when the conditions of Art. 80.2 of the Criminal Code are met).

Key words: tax crime, Public Treasury, preventive effectiveness of the penalty, fine and prison penalty, regularization, mitigating circumstances and suspension of the penalty.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	5
2.	EVOLUCIÓN LEGISLATIVA RECIENTE DEL DELITO FISCAL.....	6
2.1.	Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.....	6
2.2.	Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública ..	7
2.3.	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.....	8
2.4.	Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.....	9
2.5.	Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica, 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.....	9
2.6.	Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social....	9
3.	REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO.....	11
3.1.	Alemania.....	11
3.2.	Estados Unidos.....	12
3.3.	Francia.....	13
3.4.	Italia.....	13
3.5.	Portugal.....	14
4.	ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 305 y 305 BIS DEL CP.....	15
4.1.	Tipo básico.....	15
4.1.1.	Bien jurídico protegido.....	15
4.1.2.	Naturaleza jurídica.....	16
4.1.3.	Elementos del delito.....	17
4.1.4.	Responsabilidad civil.....	20
4.2.	Subtipo Atenuado.....	21
4.3.	Subtipo Agravado.....	21
4.4.	La Regularización.....	22
5.	EFICACIA PREVENTIVA DE LA PENA POR DELITO FISCAL EN EL CP ESPAÑOL.....	24
5.1.	Teoría del efecto preventivo-general de la pena.....	24
5.2.	Disminución de la eficacia preventiva general intimidatoria de la pena.....	26
5.3.	La atenuación extraordinaria de la pena, prevista en el art. 305.6 del CP.....	28
5.3.1.	Concurrencia de dos atenuantes: confesión y reparación del daño.....	29
5.3.2.	Concurrencia de la atenuante cualificada de reparación del daño.....	29
5.3.3.	Atenuante específica del art. 305.6 del Código Penal.....	31
5.4.	Breve análisis jurisprudencial de las sentencias del TS, por delitos contra la Hacienda Pública de los art. 305 y 305 bis, en el año 2022.....	37
6.	CONCLUSIONES.....	41
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	45
7.1.	Legislación.....	45
7.2.	Jurisprudencia.....	46
7.3.	Obras doctrinales.....	48
7.4.	Recursos de internet.....	51

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo consiste en el análisis de la regulación del delito fiscal en España y, específicamente, de los delitos contra la Hacienda Pública previstos en los art. 305 y 305 bis del Código Penal, en sus diferentes tipos: básico, agravado y atenuado. La finalidad de dicho análisis será la de valorar la eficacia preventiva general de las penas previstas para los referidos ilícitos tributarios penales, con el fin de extraer conclusiones sobre el potencial intimidatorio y la eficacia de nuestro Derecho penal tributario, que serán destacadas al final del trabajo.

El análisis comenzará con un breve recorrido por la evolución legislativa reciente del delito fiscal en nuestro país, para continuar con un estudio de esta figura en el Derecho comparado.

A continuación, me adentraré en un estudio detallado de los art. 305 y 305 bis del CP, profundizando en algunos aspectos destacados de los diferentes tipos penales, tales como el bien jurídico protegido por la norma, la naturaleza jurídica del delito fiscal, los elementos que conforman el tipo penal y la responsabilidad civil. Completaré este apartado con un examen de la figura de la regularización, prevista en el art. 305.4 del CP.

La última parte del trabajo se centra en el análisis de la eficacia preventiva general de las penas por delito fiscal. Después de hacer una breve revisión de las diferentes teorías doctrinales existentes en torno a la función preventiva del Derecho penal, destacaré las posibles variables que pueden producir una disminución de la eficacia preventiva general intimidatoria de la pena, en el ámbito de los delitos económicos. Este último análisis concluirá con un profuso examen de la atenuante específica de los delitos contra la Hacienda Pública, del art. 305.6 del CP, profundizando en los efectos prácticos de su apreciación.

Para acabar de ilustrar el contenido de este capítulo, se ofrecerá la lista de sentencias dictadas por la Sala Segunda del Tribunal Supremo, a lo largo de todo el año 2022, en delitos contra la Hacienda Pública, con el fin de establecer el promedio de tiempo transcurrido entre la comisión de la infracción tributaria penal y la sentencia firme relativa a los referidos hechos delictivos.

2. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA RECIENTE DEL DELITO FISCAL

El primer antecedente en sentido estricto de la configuración del delito fiscal, tal y como lo entendemos hoy en su actual redacción de los art. 305 y 305 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, (redacción introducida por el art. único 2 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre) hemos de situarlo en la ¹Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que fue una de las primeras leyes aprobadas por la práctica unanimidad de los miembros de las Cortes que se constituyeron tras las primeras elecciones generales de junio de 1977. Por dicho motivo, comenzaré mi análisis histórico-legislativo con dicha norma.

2.1. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal

Esta Ley supuso una ruptura con el sistema fiscal propio del régimen franquista que era poco eficiente y muy regresivo y sirvió para modernizar y homologar nuestro sistema fiscal al de otros países de nuestro entorno, abriendo paso a nuevos impuestos que irían llegando en años sucesivos.

El 15 de junio de 1977, ²después de las elecciones generales celebradas tras el fallecimiento de Francisco Franco, se constituyó el primer Gobierno del nuevo régimen democrático. Dentro de su programa político, se incluyen una serie de medidas económicas entre las que se encuentra la de la reforma fiscal que cristaliza en la aprobación, por las Cortes Generales, de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Con dicha Ley, el antiguo art. 319 del CP del año 1.944³ sufrió unos cambios significativos en su redacción, y, fue incluido en el Capítulo IV del Título III del Libro II, bajo el nombre “Del Delito fiscal”. Su redacción quedó de la siguiente manera: ⁴“Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a **dos millones de pesetas**”⁵. Se entiende que

¹ García Añoberos, J., “El impulso de una reforma: la ley 50/77”, El País, 27 de octubre de 1997 (disponible en https://elpais.com/diario/1997/10/27/economia/877906814_850215.html; última consulta 20/01/2023)

² Despacho Simancas Abogados, “La reforma del delito fiscal operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 diciembre”, 2017 (disponible en <https://www.simancas-aa.com/la-reforma-del-delito-fiscal/>; última consulta 19/01/2023)

³ Art. 319 del Código Penal de 1944 (BOE 13 de enero de 1945), incluido en el Capítulo VI, “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria” del Título III, “De las falsedades”: “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos, o por ésta, debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas”

⁴ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (BOE 16 de noviembre de 1977)

⁵ De acuerdo con el INE, el valor actualizado de esta cuantía, según el IPC general para periodos anuales completos, sería de 103.914,99€ con una tasa de variación de 764,5%

existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”.

Por primera vez, se hace uso del concepto “Delito Fiscal”, anteriormente mencionado como “ocultación fraudulenta de bienes o de industria”, y se hace más hincapié en el hecho de la defraudación, puesto que se exige el “ánimo de defraudar” como requisito indispensable de la conducta delictiva, si bien el establecimiento de esta presunción de culpabilidad fue duramente criticado por la doctrina, por ir en contra de la presunción de inocencia, principio inspirador de las normas penales. Además, en la redacción de dicho artículo se mencionan únicamente dos supuestos concretos de “ánimo defraudatorio”, planteándose la duda de si puede darse dicho ánimo de forma distinta a las dos alternativas contempladas en el referido artículo.

Por otra parte, y como novedad frente a la exclusiva pena de multa del anterior art. 319 del CP de 1944, se incorporan penas de privación de libertad, además de aumentarse el importe de las multas: “El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente”.

No obstante, a pesar de su nueva redacción, dicho artículo fue aplicado judicialmente de manera muy escasa.

2.2.Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública

Ocho años después, la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública, creó un nuevo Título, el IV “De los Delitos contra la Hacienda Pública”, y de nuevo, modificó la redacción del antiguo art. 319 del CP, que pasa a ser el 349, y dicha Ley, además, establece dos nuevas modalidades delictivas en los arts. 350 y 350 bis: El art. 350 versa sobre el fraude de subvenciones y el 350 bis sobre la contabilidad mercantil.

De acuerdo con el Preámbulo de la citada Ley, se introducen dos modificaciones sustanciales:
⁷ “La primera, que es la del artículo 349 del Código Penal, quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u

⁶ Noreña Salto, J. R., “El delito fiscal”, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1983, pp. 212-221

⁷ Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública (BOE 30 de abril de 1985)

omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago. Para ello, no sólo se ha modificado la redacción de dicho precepto, sino que también se ha introducido un nuevo artículo, el 350 bis, que sanciona el incumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema. La segunda modificación, artículo 350, quiere sancionar específicamente la malversación o distracción de los fondos públicos que perciben los particulares”.

Otra variación que tuvo lugar con esta reforma fue la ⁸eliminación de la prejudicialidad administrativa, que requería un largo proceso administrativo para fijar el importe de la deuda, antes de poder acudir a la denuncia judicial del delito, eliminándose la relación entre los procesos, y convirtiéndose así el delito fiscal en un delito público y perseguible de oficio.

La cuantía establecida en el nuevo art. 349 del CP, señala que para que se pueda considerar delito, ⁹“la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido ha de exceder de **5.000.000 de pesetas**¹⁰”.

Con respecto a las penas por delito fiscal, éste “será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo” de la cuantía defraudada. Adicionalmente a las penas señaladas, por primera vez, esta norma incorpora “la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años”.

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

La Ley Orgánica 10/1995, en lo referente al delito fiscal, traslada la redacción dada a los arts. 349, 349 bis, 350 y 350 bis por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Los cambios más relevantes introducidos,¹¹ se refieren a la regulación del tipo delictivo de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, introduciendo

⁸ Despacho Simancas Abogados, “La reforma del delito fiscal operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 diciembre”, 2017 (disponible en <https://www.simancas-aa.com/la-reforma-del-delito-fiscal/>; última consulta 19/01/2023)

⁹ Artículo 349 de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública (BOE 30 de abril de 1985)

¹⁰ De acuerdo con el INE, el valor actualizado de esta cuantía, según el IPC general para periodos anuales completos, sería de 97.784,68€ con una tasa de variación de 225,4%

¹¹ Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (BOE 30 de junio de 1995)

por primera vez la figura del retenedor. También se incorpora la necesidad de la calificación como dolosa de la conducta defraudatoria. Se actualiza la cuantía del ilícito penal a **15.000.000 de pesetas**¹² y se introducen tipos agravados en función de la concurrencia de determinadas circunstancias y del ánimo defraudatorio. Las penas por delito fiscal no sufren modificaciones. Por último, se admite expresamente la figura de la regularización, que supone la exención de responsabilidad penal, en caso de que el sujeto regularice de manera espontánea y voluntaria su situación.

2.4. Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

El art. único. 110 de la Ley Orgánica 15/2003¹³ eleva en un 33% la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, para tener la consideración de delito fiscal, quedando establecido en la cantidad de **120.000 euros**¹⁴, todavía hoy vigente. Por otra parte, se establece pena de prisión de uno a cuatro años por delito fiscal y se continúa manteniendo la multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada.

2.5. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica, 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

Las modificaciones más destacables de esta reforma se refieren al endurecimiento de las penas, introduciendo por primera vez la ¹⁵"pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía", tal y como está configurado en la actualidad. Por otra parte, se recoge expresamente que los Jueces y Tribunales puedan solicitar el auxilio de la Administración Tributaria, para la ejecución de las penas de multa.

2.6. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social

El artículo único.2 de la Ley Orgánica 7/2012 modificó la redacción del art. 305 y añadió el art. 305 bis del CP, ambos hoy en vigor. Dado que el estudio y análisis de estos artículos constituyen

¹² De acuerdo con el INE, el valor actualizado de esta cuantía, según el IPC general para periodos anuales completos, sería de 167.051,32€ con una tasa de variación de 85,3%

¹³ Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal (BOE 26 de noviembre de 2003)

¹⁴ De acuerdo con el INE, el valor actualizado de esta cuantía, según el IPC general para periodos anuales completos, sería de 177.600€ con una tasa de variación de 48%

¹⁵ Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica, 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 23 de junio de 2010)

el objetivo del presente trabajo, en este punto tan solo destacaré algunos de los cambios más relevantes introducidos por la referida norma, de acuerdo con su propia Exposición de Motivos, y que son los siguientes¹⁶:

- Se establecen tipos agravados para castigar aquellos delitos fiscales de especial gravedad, aumentando con ello la pena de prisión a un máximo de seis años.
- Consecuentemente con el aumento de la pena de prisión a un máximo de seis años, y de acuerdo con el art. 131 del CP, se aumenta el plazo de prescripción a diez años, para estos delitos de mayor gravedad.
- Se aumenta la posibilidad de recaudar la deuda impagada, ya que, a pesar de la pendencia del proceso penal, la Administración Tributaria podrá continuar con el procedimiento de cobro de la deuda tributaria. No obstante, la acción de cobro fuera de la vía penal podrá ser paralizada por el Juez siempre que dicha deuda esté garantizada o que el Juez estime que se podrían crear daños de difícil o imposible reparación.
- Se elude, mediante la figura de la regularización, la denuncia ante los Juzgados de aquellos individuos que hayan regularizado su situación completa y voluntariamente.
- También se introducen mecanismos para atenuar la pena de los imputados que paguen la deuda tributaria o participen en investigaciones judiciales con posterioridad al inicio de un proceso penal, con el fin de identificar al responsable. Todo ello condicionado a que dichas actividades se produzcan en un corto periodo de tiempo.

¹⁶ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE 28 de diciembre de 2012)

3. REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO

El criterio de nuestro ordenamiento jurídico para cualificar la defraudación tributaria como delito fiscal es de carácter cuantitativo, puesto que cuando la cuantía de la defraudación contra la Hacienda Pública supera los 120.000 euros, estaríamos ante un injusto penal y no ante una infracción meramente administrativa.

Como señala Alonso Tejuca,¹⁷ los sistemas utilizados en derecho comparado se diferencian entre aquellos que distinguen el injusto administrativo y el penal por la cuantía de la defraudación, como el caso español, y los que, por el contrario, construyen la distinción basándose en aspectos cualitativos. Veamos algunos ejemplos:

3.1. Alemania

El modelo alemán recoge en una ley especial, la Ordenanza Tributaria Alemana, toda la regulación en materia tributaria.

Tal y como señala, Eva María Cordero González¹⁸, la Ordenanza regula tanto el delito fiscal, como las infracciones tributarias, y tanto en sus aspectos materiales, como procedimentales, lo cual facilita su sistematización. Sin embargo, es un elemento cualitativo, cual es la gravedad de la conducta, determinada por la intención, es decir, el dolo, el que va a servir para diferenciar el ilícito penal y el administrativo. El elemento de la cuantía defraudada servirá solo para agravar los diferentes tipos.

Según dicha norma, tres son los comportamientos básicos que engloba el delito fiscal: la declaración incompleta o incorrecta de hechos con relevancia tributaria, la omisión del deber de información de los referidos hechos ante la autoridad fiscal competente y la omisión de efectos timbrados con infracción de un deber. En los tres casos, el resultado de dichas conductas dolosas debe ser la obtención de ventajas fiscales de manera ilegal o la reducción de impuestos debidos, por lo tanto, el delito fiscal se configura como un delito de resultado. Sin embargo, las infracciones administrativas recogidas en la Ordenanza se refieren a las mismas conductas, pero cometidas por “negligencia grave” que concurriría cuando el obligado tributario actúa con total dejación de sus deberes tributarios.

¹⁷Alonso Tejuca, J.L., “Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal”, Jornada de especialistas en delincuencia económica, 2017, p.6

¹⁸Cordero González, E.M., “El Delito Fiscal en El Ordenamiento Alemán”, Crónica Tributaria, Núm. 123/2007, pp. 69-96

Las penas aplicables a las conductas de defraudación tributaria son de privación de libertad (de hasta 10 años en los tipos agravados, como el de la defraudación profesional realizada a través de organizaciones creadas para delinquir) o bien, de multa pecuniaria, que en la práctica resulta ser la más habitual, puesto que la frontera entre ambos ilícitos se basa en un elemento subjetivo del tipo, como es la apreciación de dolo en la conducta del autor, y no en un elemento objetivo, como sería la cuantía defraudada. De hecho, la propia doctrina alemana¹⁹ ha destacado el trato de favor que reciben este tipo de ilícitos penales frente a otros delitos, por la aplicación de penas de multa ante defraudaciones de gravedad media o de menor cuantía.

3.2.Estados Unidos

En el modelo norteamericano, las competencias fiscales de los cincuenta estados federados son amplias, tanto en materia de legislación sobre impuestos de cada estado, como en lo que se refiere a la investigación y persecución de las infracciones tributarias. Sin embargo, en el ámbito de los impuestos federales, el IRS o “Servicio de Impuestos Internos” es la instancia federal del Gobierno de los Estados Unidos responsable de la aplicación e interpretación de las leyes fiscales federales.

De forma parecida al modelo alemán, tanto las infracciones administrativas como los delitos fiscales se regulan en un mismo texto legal, denominado “El Código Tributario”.

En dicho texto, hay una descripción muy prolija de los diferentes ilícitos civiles (que es como se llama a las infracciones administrativas) y los penales, siendo la intención deliberada de defraudar (dolo), el elemento que marca la frontera entre ambos. Así, en su sección 26-7201 establece:²⁰ “Toda persona que intencionadamente intente de cualquier manera evadir o anular cualquier impuesto o el pago de este, será, además de otras penas previstas por la ley, culpable de un delito grave y, en caso de condena, se le impondrá una multa de no más de 100.000 dólares, o una pena de prisión de no más de 5 años, o ambas cosas, junto con las costas del proceso”.

La “División de Investigación Criminal” del IRS que es el órgano federal competente para investigar los delitos fiscales, tiene amplias facultades para decidir sobre la procedencia de la querrela criminal (valorando el alto coste de litigar en Estados Unidos incluso para la propia Administración, frente al beneficio que se pretende obtener), instando en su caso al Ministerio

¹⁹ Heinz-Bernd Wabnitz et al, “Handbuch des Wirtschafts und Steuerstrafrechts”, Verlag C.H. Beck, München, 2004, p. 1197

²⁰ Guía legal, “Consecuencias de evadir impuestos federales”, Derecho penal-Federal, 2022, (disponible en <https://guialegal.com/blog/derecho-penal-federal/evasion-de-impuestos-federales/consecuencias-de-evadir-impuestos-federales/>; última consulta 23/01/2023)

Fiscal, pero en todo caso se deberá probar la intencionalidad y la culpabilidad de la conducta evasiva de impuestos (típicamente por la destrucción intencionada de registros o por la ocultación deliberada del origen de los ingresos).

3.3.Francia

En el modelo francés, para constatar la existencia de un delito fiscal, han de confluir dos componentes: en primer lugar, ²¹la existencia de pruebas que demuestren que el contribuyente no ha satisfecho total o parcialmente sus impuestos o que ha pagado una cantidad menor de la debida; que ha tratado de fingir su insolvencia o que ha hecho uso de medios fraudulentos para engañar a la Administración tributaria y, en segundo lugar, ha de haber intención de comisión del delito, es decir, de engaño a la Administración tributaria que habrá de ser demostrado por parte de ésta.

A diferencia del sistema americano, en el francés la Administración tiene la obligación de denunciar los hechos presuntamente constitutivos de delito fiscal, pero será la denominada “Comisión de infracciones”, como órgano independiente, la que haya de emitir un dictamen favorable, tras recibir la información que el contribuyente le remita para su defensa. Tras el dictamen será el Ministerio público el que finalmente decida y, en caso de apertura de la fase judicial, la Administración se constituirá en parte del procedimiento, aportando todos los medios de prueba de la conducta defraudatoria.

Además, en el sistema francés, ²²está permitida la acumulación de sanciones administrativas y penales, por estimarse que no se contraviene el principio de “non bis in idem”, al tener las mismas diferente naturaleza jurídica.

3.4.Italia

En el sistema italiano, la normativa en materia de infracciones y delitos fiscales está recogida en un cuerpo legal separado del Código Penal Italiano, que es el Decreto Legislativo 74/2000 de 10 de marzo. En esta norma se tipifican de manera exhaustiva las acciones y omisiones que pueden constituir delito fiscal, que siempre va a requerir de la existencia de intencionalidad maliciosa de perjudicar a las arcas públicas.

²¹ Chabaneix Abogados Penalistas, “Abogado penalista en francés. Abogado penalista franco-español”, disponible en <https://chabaneixabogadospenalistas.es/derecho-penal-frances/>; última consulta 19/01/2023)

²² Agencia tributaria, “Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude fiscal”, Observatorio del Delito Fiscal, 2006

La normativa distingue, por un lado, los delitos que afectan a la declaración tributaria: ²³1) Declaración fraudulenta mediante la utilización de facturas o documentos falsos para operaciones inexistentes. Es necesario, para que exista delito, que tales facturas estén contabilizadas y hayan sido empleadas como prueba frente a la Administración. Además, se precisa superar cierta cuantía de deuda y un determinado porcentaje de datos ocultados. 2) Expedición de facturas falsas y otros documentos –sobre todo, albaranes de transporte- para simular operaciones inexistentes. 3) La destrucción de los libros o documentos necesarios para la reconstrucción de la base imponible. Por otro lado, estarían los delitos que afectan a la obligación de pago, como, por ejemplo, el levantamiento de bienes para impedir el cobro de la deuda tributaria.

3.5.Portugal

En el modelo portugués, la extensa y detallada norma que recoge todas las conductas típicas defraudatorias es la Ley 15/2001, de 5 de junio, de Régimen General de las Infracciones Tributarias.

En dicha norma, ²⁴se distingue entre las conductas consideradas “contra-ordenaciones” (de carácter administrativo) y las criminales. Asimismo, la norma utiliza criterios cuantitativos para determinar los distintos límites de los delitos, aunque no de modo exclusivo. Así, por ejemplo, según el art. 103, las conductas de ocultación o alteración de datos han de sobrepasar los 15.000 euros para ser perseguidas; si bien, las formas agravadas surgen a partir de sobrepasar los 50.000 euros.

²³Agencia tributaria, “Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude fiscal”, Observatorio del Delito Fiscal, 2006

²⁴ Alonso Tejuca, J.L., “Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal”, Jornada de especialistas en delincuencia económica, 2017, p.7

4. ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 305 y 305 BIS DEL CP

El delito fiscal se encuentra regulado en el Título XIV, “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” del Código Penal, en los arts. 305 y 305 bis.

4.1. Tipo básico

El tipo básico contra la Hacienda Pública se regula en el art. 305 del CP²⁵: “1.El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años...”.

4.1.1. Bien jurídico protegido

Se trata de tutelar el patrimonio de la Hacienda Pública, ya sea estatal, autonómica, foral o local (así como la comunitaria), ²⁶con el fin de proteger, por una parte, toda la recaudación que se lleva a cabo por los diferentes impuestos, así como para salvaguardar todos los gastos públicos en los que incurra la Administración en la gestión de su presupuesto y en la ejecución de sus políticas sociales. Así, se pronuncia el Tribunal Supremo en la STS 952/2006, de 6 de octubre: ²⁷“Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”.

²⁵ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995)

²⁶ Anónimo, “Delito fiscal”, La Ley, (disponible en [²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 952/2006, de 6 de octubre, \(Fundamento de Derecho Quinto\)](https://guiasjuridicas.laleynext.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAKNjAxMjI7Wy1KLizPw8WyMDQwsDIwOwQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA_wVI7jUAAAA=WKE; última consulta 25/01/2023)</p></div><div data-bbox=)

Además, se trata de proteger el equitativo reparto de la carga tributaria, tal y como señala el art. 31 de la CE, así como la STS 182/2014, de 11 de marzo de 2014: ²⁸“Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas”.

4.1.2. Naturaleza jurídica

En primer lugar, tal y como señala Enrique Remón ²⁹ la Sala II del Tribunal Supremo, en su reciente sentencia 448/2021 de 26 de mayo,³⁰ recordaba que el delito contra la Hacienda Pública se configura como un **delito especial propio** que solo puede ser cometido por quién resulte obligado tributario, según el art. 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De hecho, en resoluciones anteriores como la 267/14 de 3 de abril, la Sala II concluyó que ³¹ “los delitos contra la Hacienda Pública se califican de tipos especiales propios en tanto su autor debe tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto”. Asimismo, la sentencia del mismo Tribunal 499/2016 de 9 de junio significa que, ³² “la jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber”. Y en el mismo sentido, la sentencia 374/2017 de 24 de mayo enfatiza que el delito fiscal recae sobre ³³ “un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición”.

Consecuentemente con lo anterior, el delito fiscal contra la Hacienda Pública se considera un **delito en blanco** porque contiene muchos conceptos normativos de carácter tributario, y, por tanto, habremos de recurrir al Derecho Tributario para determinar los diferentes elementos del tipo penal, tales como “impuesto, tributo, obligado fiscal, cuota tributaria, etc”. Además, tal y como señala De la Mata Barranco³⁴, no solo habrá de atenderse a la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, con sus correspondientes modificaciones y toda su normativa de desarrollo, sino también a toda la normativa de procedencia autonómica, foral y local en función del tributo que entre en consideración. Van a ser las normas tributarias las que determinen la existencia de una obligación tributaria, cuyo incumplimiento cualificado por su cuantía y por

²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 182/2014, de 11 de marzo, (Fundamento de Derecho Octavo)

²⁹ Remón, E., “Al hilo del delito fiscal”, Lexology, 2021 (disponible en <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=3e15c4e0-85b5-40f6-8e0f-100f038637f6>, última consulta 6/03/2023)

³⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 448/2021, de 26 de mayo (Fundamento de Derecho Primero)

³¹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 267/2014, de 3 de abril (Fundamento de Derecho Segundo)

³² Sentencia del Tribunal Supremo núm. 499/2016, de 9 de junio (Fundamento de Derecho Tercero)

³³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 374/2017, de 24 de mayo (Fundamento de Derecho Segundo)

³⁴ De la Mata Barranco, N. J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, Revista General de Derecho Penal, n. 26, 2016

el ánimo defraudatorio van a condicionar la aplicación de los art. 305 y 305 bis del CP, al pasar de ilícito tributario a ilícito penal. Y ello con independencia de la autonomía de Jueces y Tribunales para fijar los hechos probados y determinar la cuantía defraudada.

Por último, en la medida en que el tipo penal exige causar un perjuicio a la Hacienda Pública, estaremos ante un **delito de resultado**, que además está cuantificado y debe alcanzar un mínimo de ciento veinte mil euros, para ser considerado delito y no una mera infracción administrativa.

4.1.3. Elementos del delito

La conducta típica del delito fiscal consiste en la defraudación, es decir, en causar un daño patrimonial a la Hacienda Pública, mediante acción u omisión. Las diferentes formas de comisión del delito son las siguientes:

- Eludir el pago de tributos
- Eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta
- Obtener indebidamente devoluciones
- Disfrutar indebidamente de beneficios fiscales

En todas estas modalidades ha de concurrir la condición de que la cuantía defraudada sea superior a ciento veinte mil euros. Para la cuantificación de dicha cantidad se estará a lo dispuesto en el art. 305.2 del CP³⁵ que señala: “2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1. b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

A) Elemento subjetivo:

El comportamiento defraudatorio exige un modus operandi delictivo tendente a la ocultación de la realidad fiscal, al que es inherente el dolo. Como señala Fernández Bermejo³⁶ “lo que

³⁵ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995)

³⁶ Fernández Bermejo, D., “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva”, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Fascículo 1, 2017, pp. 227- 291

exige el tipo penal, en puridad, es una puesta en escena, un mecanismo defraudatorio, una ocultación, llevada a cabo por una acción y omisión que impida conocer a las distintas Haciendas una situación concreta, ya sea porque se ha ocultado una actividad o negocio jurídico, ya porque se ha falsificado algún dato fiscalmente relevante”.

La sentencia del TS 448/2021 de 26 de mayo³⁷ aborda el mencionado elemento subjetivo del tipo contenido en el art. 305 del CP. Como señala Enrique Remón³⁸ dicha sentencia recuerda lo que viene siendo jurisprudencia reiterada de la Sala II del TS, en el sentido de que el término defraudar que recoge el CP implica la exigencia de que el sujeto activo del delito realice alguna maniobra para disimular, oscurecer u ocultar a la Hacienda Pública la realidad del hecho imponible. Reitera el TS que defraudar equivale a engañar. En sentido similar, la sentencia del TS 801/2008 de 26 de noviembre, en la que se afirmaba que³⁹ “para que se produzca la conducta típica del art. 305 del CP, no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito”. En este mismo sentido, destacan las sentencias del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo⁴⁰ y 129/2008, de 27 de octubre⁴¹ que señalan que “en el delito de defraudación a la Hacienda Pública ha de darse el elemento subjetivo consistente en un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción y omisión dolosa directamente encaminada a ello”.

B) Cuantía defraudada: elemento del tipo o condición objetiva de punibilidad

Como señala el Informe de 2006 del Observatorio del Delito Fiscal,⁴² el incumplimiento o defraudación de las obligaciones tributarias sólo tiene relevancia penal cuando el importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar alcanza la cifra que determina la norma penal, cifra que delimita la frontera entre la sanción administrativa y la sanción penal. Desde el 1 de octubre de 2004, tras la modificación del artículo 305 del CP operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones

³⁷ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 488/2021, de 26 de mayo (Fundamento de Derecho Primero)

³⁸ Remón, E., “Al hilo del delito fiscal”, Lexology, 2021 (disponible en <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=3e15c4e0-85b5-40f6-8e0f-100f038637f6>, última consulta 6/03/2023)

³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 801/2008, de 26 de noviembre (Fundamento de Derecho Tercero)

⁴⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 120/2005, de 10 de mayo (Fundamento de Derecho Quinto)

⁴¹ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 129/2008, de 27 de octubre (Fundamento de Derecho Quinto)

⁴² Agencia tributaria, “Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude fiscal”, Observatorio del Delito Fiscal, 2006

o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, ha de superar la cifra de **120.000 euros**.

La naturaleza jurídica de la cuantía defraudada a la que se refiere el artículo 305 del CP es objeto de discusión por la jurisprudencia y la doctrina, distinguiéndose dos planteamientos: el que considera que constituye un elemento del tipo, tal y como señala Rodríguez Mourullo⁴³: “El límite cuantitativo es en el delito fiscal una característica del resultado que aparece como efecto de la acción y ha de estar cubierta por la culpabilidad del autor y, por consiguiente, no puede entenderse como condición objetiva de punibilidad” (como resultado típico del delito, debería estar abarcado por el dolo del autor, es decir, el obligado tributario ha de tener conciencia de que defrauda en cuantía superior a 120.000€) y, por otra parte, encontramos el planteamiento más generalizado, que entiende que la cuota defraudada constituye una condición objetiva de punibilidad.

De acuerdo con Antón Oneca⁴⁴, son condiciones objetivas de punibilidad “los hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad, necesarios para que la acción sea punible o para que se aplique determinada agravación de la pena”, es decir, se considera una circunstancia que debe concurrir en el momento de realizar la conducta delictiva, como presupuesto para el ejercicio de la acción penal, pero que se encuentra causalmente desvinculada de aquélla, por lo que no tiene que ser conocida por el obligado tributario, ya que bastaría con que existiera una intención defraudatoria por su parte.

Las consecuencias de este doble planteamiento son muy distintas pues si se considera como un elemento del tipo cabrían las formas imperfectas de ejecución y el error sobre la cuantía excluirá el dolo y, por tanto, la responsabilidad penal. Sin embargo, si se califica como condición objetiva de punibilidad no se apreciará el error sobre la cuantía como causa eximente, ya que dicha cuantía no habría de estar abarcada por el dolo; además, dicha cuantía vincularía a todos aquéllos que tomen parte en el delito (autores y partícipes) y no resultarían admisibles formas imperfectas de ejecución.

Según la jurisprudencia mayoritaria, la cuota defraudada constituye una condición objetiva de punibilidad. En este sentido, destaca la sentencia del TS 499/16, de 9 de junio, que señala sobre la cuota defraudada:⁴⁵ “Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad, calificación

⁴³Rodríguez Mourullo, G., “El nuevo delito fiscal”, Revista Española de Derecho Fiscal, núm. 15-16, 1977

⁴⁴Antón Oneca, J., “Derecho Penal”, Madrid, 1986, pág. 261

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 499/2016, de 9 de junio (Fundamento de Derecho Tercero)

esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia. En cualquier caso, no existirá delito, o, la menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de 120.000 euros, en el periodo que determina la ley penal, aspecto que cumple demostrar a la acusación”.

4.1.4. Responsabilidad civil

Según el art. 305.7 del CP, la Administración tributaria queda facultada para ejercitar la acción para exigir la responsabilidad civil, en el propio proceso penal por delito fiscal y, por lo tanto, no es necesario que acuda a la jurisdicción civil (solicitando en el proceso penal la reserva de acciones civiles). Tal y como recoge la Disposición Adicional 10ª, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esta responsabilidad civil incluye el pago de la cuota defraudada y los intereses de demora que legalmente procedan.

A efectos de cumplimiento de la responsabilidad civil será necesario distinguir entre autores, cooperadores necesarios, inductores y cómplices del delito fiscal. Dentro de su respectiva clase, cada uno de ellos, serán responsables solidariamente entre sí por sus cuotas, y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables. La responsabilidad subsidiaria se dirigirá en primer lugar, contra los bienes de los autores, cooperadores o inductores y, después, contra los bienes de los cómplices.

La exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública se llevará a cabo por la Administración tributaria mediante el correspondiente procedimiento administrativo de apremio. Según el apartado 2 de la referida Disposición Adicional 10ª, ⁴⁶“Una vez sea firme la sentencia, el Juez o Tribunal al que compete la ejecución, remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida”. Por lo tanto, la Administración actúa en este caso por delegación del juez o tribunal sentenciador, por lo que deberá informar de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

Una cuestión controvertida es la que se refiere a la subsistencia de la responsabilidad civil, una vez que ha transcurrido el plazo de cuatro años que el art. 66 de la LGT establece como plazo de prescripción de las deudas tributarias y, en relación con el art. 59.1 del citado texto legal, que señala que la prescripción extingue la deuda. De forma mayoritaria, la jurisprudencia del TS ha venido entendiendo que la responsabilidad civil no deriva de la deuda tributaria

⁴⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

preexistente, sino del delito fiscal y que, por lo tanto, es la propia sentencia condenatoria que pone fin al proceso penal, la que se erige en título judicial autónomo plenamente eficaz para su exigibilidad.

4.2.Subtipo Atenuado

El art. 305.6 del CP recoge el tipo atenuado de delito fiscal puesto que se faculta a Jueces y Tribunales para rebajar la pena de prisión y de multa en uno o dos grados, señalando dos posibles escenarios⁴⁷:

- Para el obligado tributario o autor del delito, el presupuesto es que satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como “imputado” (hoy, investigado).
- Para otros partícipes, el presupuesto de atenuación es que colaboren en la obtención de pruebas para identificar a los responsables, para esclarecer los hechos, o para averiguar cuál es el patrimonio del obligado tributario.

Nótese que, en este subtipo atenuado, el CP se refiere a la “deuda tributaria”, lo que de acuerdo con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria incluirá⁴⁸: la cuota a ingresar resultante de la obligación tributaria principal, junto con los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo, y otros recargos exigibles legalmente.

4.3. Subtipo Agravado

El art. 305 bis tipifica conductas que se consideran de mayor gravedad, ya sea por ser más cuantiosa la defraudación (más de seiscientos mil euros), por cometerse en el seno de una organización criminal o por ser de mayor complejidad en su descubrimiento (por utilizarse personas físicas o jurídicas o entes interpuestos -y en este sentido, la jurisprudencia ha admitido en el ámbito penal la teoría del levantamiento del velo societario, que tiene como finalidad la de conocer al verdadero obligado tributario, persona física, que oculta su conducta defraudadora bajo formas societarias -, o negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales).

Estas conductas están castigadas con una pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada. Como efecto colateral del aumento de la pena de prisión a seis años, según el art. 131 del CP, también aumenta el plazo de prescripción de este subtipo

⁴⁷ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995)

⁴⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

agravado a diez años, en vez de cinco como corresponde al tipo básico. Adicionalmente, se impondrá a los responsables, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o beneficios o incentivos fiscales durante el periodo de cuatro a ocho años.

4.4. La Regularización

La regularización tributaria prevista en el art. 305.4 del CP es una institución singular, en el ámbito de nuestro Derecho Penal, puesto que a un comportamiento postdelictivo ⁴⁹(siempre ha de darse después de consumado el delito fiscal) y positivo (por lo que tiene de reparación del bien jurídico lesionado) se le atribuyen mayores efectos, en lo que se refiere a la responsabilidad penal, que los previstos de forma general para casos similares, a través de la reparación del daño: mientras que a la reparación se le reconoce un efecto atenuante de la responsabilidad penal, por la vía del art. 25.1 del CP, la regularización produce la desaparición de la misma.

La redacción actual del art. 305.4 del CP fue introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre y supuso la reconfiguración de la figura de la regularización (que había sido introducida en nuestro ordenamiento jurídico tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio), al incorporar varios cambios sustanciales. En primer término, se condiciona su eficacia “al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”. Como señala Fernández Bermejo, ⁵⁰“este requisito novedoso relativo al completo reconocimiento de la deuda tributaria implica que la regularización debe corresponderse con una declaración completa y veraz, pues una pretendida regularización que incurra en nuevas manifestaciones falaces resultará ineficaz en cuanto al objetivo que se persigue”. Por lo tanto, una regularización parcial tendente a rebajar la cuota defraudada por debajo del límite de 120.000 euros, para convertirla en infracción administrativa, no desplegaría esta eficacia exoneradora.

Además, se exige que el pago realizado sea, no solo de la cuota tributaria (como ocurría en la redacción original), sino de la deuda tributaria que también incluiría los intereses y recargos legalmente previstos. Y esta modificación es tan relevante que el propio Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 menciona que, al exigirse en dicha Ley el abono íntegro de la deuda tributaria, la regularización supone tras la reforma ⁵¹“el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido, producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias”, y así también el Preámbulo señala que la

⁴⁹ Obregón García, A., “La atenuación de la pena”. Dykinson, Madrid, 1998, pp. 217 y ss.

⁵⁰ Fernández Bermejo, D., “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria”, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Fascículo 1, 2020, p. 639

⁵¹ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE 28 de diciembre de 2012)

misma determina la “desaparición del injusto“ ya que “neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado”, por lo que la institución debe adoptar una “nueva configuración legal”.

Por otra parte, junto con el completo reconocimiento y el pago de la deuda tributaria, para que la regularización sea completamente eficaz, ha de tener lugar de forma espontánea y para que así sea considerada (y no pierda su eficacia para eximir de responsabilidad penal), habrá de realizarse dentro de los límites temporales señalados por el art. 305.4 del CP. Son las denominadas “causas de bloqueo” de la regularización, que son las siguientes: 1) la notificación de actuaciones de comprobación o investigación por la Administración Tributaria; 2) la interposición de querrela o denuncia notificada al querrellado o denunciado; y 3) el conocimiento formal de diligencias practicadas por el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción.

Por último, según el mismo artículo, los efectos de la regularización resultarían de aplicación⁵² “cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa”, es decir, que se admite la opción de la regularización en el quinto año, en el que ya habría prescrito el ilícito administrativo (cuatro años desde la infracción tributaria cometida), pero no el penal.

⁵² Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995)

5. EFICACIA PREVENTIVA DE LA PENA POR DELITO FISCAL EN EL CP ESPAÑOL

5.1. Teoría del efecto preventivo-general de la pena

Tradicionalmente se ha venido atribuyendo a las normas de Derecho Penal una función preventiva. Las teorías preventivas tratan de explicar cuál es la finalidad de la pena.

Como señala el profesor Cardenal Montraveta,⁵³ “partiendo de que la eficacia preventiva de la pena puede ir referida a los potenciales delincuentes (prevención general) o a quienes ya han delinquido (prevención especial), y de que la pena puede producir un efecto preventivo de formas diversas, consideramos que la legitimidad del recurso a la misma ha de vincularse a su eficacia preventiva y al respeto del principio de proporcionalidad, que (sin perjuicio de la eficacia preventiva derivada de su vigencia y de su importancia para establecer las penas de los distintos delitos) tendría una función de límite garantístico: la pena es legítima cuando, sin rebasar los límites que derivan del principio de proporcionalidad, resulta eficaz desde el punto de vista preventivo”.

Si consideramos que las personas son seres racionales con capacidad de valorar los efectos positivos y negativos de sus conductas (incluida la comisión de un delito), concluiremos que el carácter disuasorio de la pena equivale a reconocer que ésta tiene un carácter preventivo general intimidatorio. Por otra parte, parece obvio, que si frente a la amenaza de la imposición y ejecución de la pena, se reduce o suspende dicha ejecución, se disminuye también la percepción de la gravedad de las consecuencias que servía para intentar evitar la comisión del delito.

La teoría de la disuasión o de la prevención intimidatoria de la pena, como consecuencia de la comisión de un delito, señala que la mera amenaza de que la pena pueda ser impuesta (y ejecutada) ante un comportamiento delictivo (aunque racional al mismo tiempo, ya que se presume que el delincuente habrá ponderado las ventajas e inconvenientes de sus actos, considerando que los beneficios que obtendrá van a ser superiores a sus costes) tiene un alto valor disuasorio e influirá de una manera determinante en su comisión o no.

Según Raymond Paternoster,⁵⁴ “el concepto de disuasión es muy simple: es la omisión de un acto criminal debido al miedo a la sanción o al castigo” o Daniel S. Nagin⁵⁵ que señala: “La

⁵³ Cardenal Montraveta S., “¿Eficacia preventiva general intimidatoria de la pena?”, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, ISSN 1695-0194, núm. 17-18, 2015, pp. 1-44

⁵⁴ Paternoster, R., “How much do we really know about criminal deterrence”, The Journal of Criminal Law and Criminology, vol. 100, n. 3, 2010, p. 766

⁵⁵ Nagin D.S., “Deterrence in the Twenty-first Century: A Review of the Evidence”, Crime and Justice, vol. 42, n. 1, 2013, p. 1

disuasión es una teoría de la elección, en la que los posibles delincuentes ponderan los beneficios y costes del delito”. Como sintetiza el profesor Cardenal Montraveta: “La pena representa una amenaza y evitarla, omitiendo la conducta delictiva, representa un incentivo psicológico que apela a la racionalidad del sujeto”.

Por otra parte, Andrew von Hirsch⁵⁶ añade que si se aumenta el coste (o se disminuye el beneficio) que va unido a la perpetración de un delito, también se aumentará su prevención (lo que este autor denomina “disuasión marginal”).

Sin embargo, la pena no siempre es percibida por el delincuente como una consecuencia inexorable de su conducta delictiva. En gran medida esta percepción aumentará cuanto mayor sea la dureza de la pena, la certeza de que el delito va a ser perseguido y la celeridad en llegar a sufrir la propia pena. Parafraseando al profesor Demetrio Crespo⁵⁷: “En la actualidad existe acuerdo en que la disuasión guarda una correlación positiva con tres factores: la gravedad de la sanción, su probabilidad y la rapidez de su imposición”:

- En primer lugar, la gravedad de la pena va a depender de muchos factores (por ejemplo, de los derechos que vaya a limitar, de su duración, etc.), pero también en el momento de imponer una pena y en el momento de su ejecución puede existir distinta severidad que obviamente va a influir en el cálculo del coste que la pena va a representar. Evidentemente la posibilidad de atenuar una pena (o de suspenderla) disminuye la convicción de severidad intrínseca a la ejecución de una pena.
- En segundo lugar, la pena no siempre es una consecuencia segura de la comisión de un delito. El delito habrá de ser detectado, y su autor habrá de ser identificado, detenido, procesado y condenado. Por lo tanto, la certeza del castigo va a depender de todas estas variables.
- En tercer y último lugar, también puede ser variable la rapidez en sufrir los costes asociados a una pena, por dilatación de los procedimientos penales, lentitud de la Administración de Justicia, etc.

Pero es que, además, como señala Paul H. Robinson⁵⁸, muchas veces los hipotéticos delincuentes no conocen las leyes e incluso, aún conociéndolas, no desean o no quieren comportarse de la manera más beneficiosa para ellos mismos, evitando la comisión del delito,

⁵⁶ Andrew von Hirsch et al., “Criminal deterrence and sentence severity: An analysis of recent research”, Hart Publishing, United Kingdom, 1999, p. 5.

⁵⁷Demetrio Crespo E., “Crisis financiera y derecho penal económico”, Edisofer Buenos Aires, Madrid, 2014, p. 130

⁵⁸Robinson, P.H., “Principios distributivos del Derecho penal. A quién debe sancionarse y en qué medida”, trad. M. Cancio e I. Ortiz de Urbina, Marcial Pons, España, 2012, pp. 97-99

ya sea por circunstancias personales, sociales y de otros tipos. Es decir que hay un componente subjetivo añadido que va a influir también en la ponderación de los beneficios y los costes de la comisión del delito por cada individuo. Ya que como señala Michael Tonry⁵⁹: “si los individuos cometen o no delitos viene determinado por una mezcla de factores personales, situacionales, sociales y organizativos, además de la amenaza del Derecho penal”.

5.2. Disminución de la eficacia preventiva general intimidatoria de la pena

Acabamos de referirnos a las circunstancias de toda índole que pueden dificultar o impedir que los potenciales e hipotéticos delincuentes sean conscientes de la amenaza real de la pena, la tengan en cuenta y, por tanto, tomen la decisión de cometer el hecho delictivo después de valorar los beneficios y costes de su acción. Sin embargo, en el ámbito de “la delincuencia económica”, como señala el profesor Cardenal Montraveta: “Es perfectamente posible que los potenciales delincuentes conozcan, por lo menos de forma aproximada, la amenaza de la pena y la tomen en consideración a la hora de plantearse la comisión del delito” y ello ocurriría en un número nada despreciable de casos.

Son varios los autores que señalan que el prototipo de delincuente racional al que hemos aludido antes y que serviría de base a la teoría de la prevención general intimidatoria de la pena es bastante frecuente en los delitos económicos en general, por varias razones: son delitos cuyo descubrimiento y condena de los culpables no es muy frecuente y, si llega a ocurrir, será en un momento muy posterior al de comisión de los hechos. Además, suelen concurrir circunstancias coadyuvantes tales como las dilaciones “indebidas”, la reparación del daño o la conformidad con el escrito de acusación que con frecuencia tienen el efecto de propiciar la imposición de penas privativas de libertad no superiores a dos años, con la posibilidad que ello abre al Juez de suspender su ejecución.

Iñigo Ortiz de Urbina⁶⁰ afirma que “la teoría de la elección racional, incluyendo la teoría de la disuasión, parecen hecha a medida (o a mejor medida) de este tipo de delincuencia”. Este autor se refiere al Derecho Penal Económico y, más concretamente, a aquellos casos en los que los individuos investigados son personas con cierta relevancia social, destacando la escasa e incluso nula opción de sanción que les caracteriza y “su tortugueante velocidad de tránsito por Juzgados y Tribunales”, lo que convierte en muy negativo el hipotético carácter disuasorio que deberían

⁵⁹Tonry, M., “Learning from the limitations of deterrence research”, *Crime and Justice*, vol. 37, núm. 1, 2008, pp. 279-311

⁶⁰ Ortiz de Urbina Gimeno, I., “El derecho penal económico desde el análisis económico del derecho penal: ¿es posible la disuasión?”, Maroto Calatayud, M., Demetrio Crespo, E., (coord.), “Crisis financiera y derecho penal económico”, Edisofer Buenos Aires, Madrid, 2014, pp 113-148

tener sus penas (que muchas veces, son suspendidas). Sin embargo, hay otro sector de la doctrina que entiende que las penas cortas de prisión sí tienen en estos casos una eficacia preventiva general. Tal es el caso de Fernández Teruelo⁶¹ que considera conveniente recurrir a las penas de prisión en el ámbito de la delincuencia económica -precisamente por su eficacia intimidatoria-, aunque en muchos casos se den las condiciones para que el delincuente pueda solicitar su suspensión.

Llegados a este punto, tenemos todos los argumentos para afirmar que los autores de este tipo de delitos económicos a los que les corresponden penas privativas de libertad de hasta dos años, en palabras de Cardenal Montraveta “también conocen y toman en consideración la posibilidad de que se suspenda la ejecución de la pena e incluso confían justificadamente en que ello suceda”. Y así será, puesto que en muchos casos concurrirán las condiciones 1 y 2 del art. 80.2 del CP, a saber: que el condenado haya delinquido por primera vez y que la pena no sea superior a dos años, aunque todo dependerá finalmente de la interpretación de Jueces y Tribunales. Por otra parte, hemos de destacar que, en algunos casos, la suspensión será, sobre todo, una disminución de carácter cualitativo de la pena, por lo que significa evitar el ingreso en prisión para muchos individuos. Fernández Teruelo⁶² se ha referido al “enorme impacto emocional de las penas privativas de libertad para los delincuentes económicos y a que las posibilidades de arraigo de conductas marginales como consecuencia de la experiencia carcelaria son aquí menores”. Por otro lado, Baucells Lladós⁶³ ha señalado que “las penas de cárcel no tienen aquí el efecto desocializador que llegan a tener para la delincuencia convencional”.

En definitiva, se puede afirmar que algunos autores de delitos económicos, después de tomar en consideración todas las variables relativas a su pena, llegarán a la conclusión que los beneficios asociados a la comisión de este tipo de delitos son superiores a sus costes, lo que evidencia una disminución de la eficacia preventiva general intimidatoria de la pena. Además, no conviene olvidar que la práctica nos muestra que el delincuente económico, en ocasiones, no solo es capaz de valorar sus riesgos penales, sino que simultáneamente habrá sido capaz de proteger su patrimonio para evitar que se vea afectado por una hipotética condena penal.

⁶¹Fernández Teruelo, J.G., “Instituciones de derecho penal económico y de la empresa”, Lex Nova, S.A., Valladolid, 2013, pp. 146-153

⁶²Fernández Teruelo, J.G., “Instituciones de derecho penal económico y de la empresa”, Lex Nova, S.A., Valladolid, 2013, pp. 146-153

⁶³ Baucells i Lladós, Joan, “Sistema de penas para la delincuencia económica en derecho español”, García Aran, M., (dir), “La delincuencia económica. Prevenir y sancionar”, Tirant lo Blanch, España, 2014, pp. 402-405

5.3. La atenuación extraordinaria de la pena, prevista en el art. 305.6 del CP

Como sabemos, la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal en la Seguridad Social ⁶⁴, en su artículo único, introdujo la actual redacción del art. 305 y 305 bis) del CP.

El tipo básico del art. 305.1 del CP castiga al que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública, más de ciento veinte mil euros (según las normas de determinación del art. 305.2 del CP), sin que haya habido regularización tributaria del 305.4 del CP, con las siguientes penas:

- Pena de prisión de uno a cinco años
- Multa del tanto al séxtuplo, de la cuantía defraudada

Por otra parte, el tipo agravado del art. 305 bis del CP, cuando concurren alguna de las circunstancias previstas en el mismo y que son: 1) que el importe defraudado supere los seiscientos mil euros; 2) que la defraudación se lleve a cabo en el seno de un grupo criminal; o 3) que se esconda o dificulte la identificación del sujeto obligado, de la cantidad defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito, utilizando personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad interpuestos o bien, instrumentos o negocios fiduciarios o paraísos fiscales, castiga el delito contra la Hacienda Pública con las siguientes penas:

- Pena de prisión de dos a seis años
- Multa del doble al séxtuplo, de la cuantía defraudada

Sin embargo, la misma Ley Orgánica 7/2012 introdujo una atenuación extraordinaria de las referidas penas, contenida en la redacción del art. 305.6 del CP que dice así: “Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos” (y también a los partícipes si colaboran activamente en el esclarecimiento de los hechos, en la averiguación del patrimonio oculto o en la obtención de pruebas). Y esta misma previsión es de aplicación al tipo agravado del art. 305 bis del CP, tal y como se señala en el propio art. 305 bis 2. del CP.

⁶⁴ la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal en la Seguridad Social (BOE 28 de diciembre de 2012)

Pero ¿se trata verdaderamente de una circunstancia atenuante “específica” propia de los delitos contra la Hacienda Pública o estamos ante la concurrencia de dos circunstancias atenuantes (confesión y reparación del daño) o incluso, ante una circunstancia atenuante de reparación del daño “muy cualificada”? Veamos las diferencias:

5.3.1. Concurrencia de dos atenuantes: confesión y reparación del daño

De acuerdo con el art. 66.1.2.^a del CP, en ausencia de agravantes, la concurrencia de dos o más circunstancias atenuantes llevará aparejada la rebaja de la pena en uno o dos grados, exactamente igual que la rebaja prevista en el art. 305.6 del CP.

Por las características del tipo delictivo, las circunstancias atenuantes que podrían concurrir serían: por una parte, la reparación del daño (al satisfacer la deuda tributaria) y, por otra parte, la confesión (al reconocerse judicialmente los hechos).

Sin embargo, a tenor del art. 21.4 del CP, la confesión solo tiene carácter atenuante si aporta a las autoridades información que aún no obre en su poder, es decir, si el culpable “confiesa antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él”, lo cual excluye el escenario previsto en el art. 305.6 del CP en el que el reo ya tiene la calificación de investigado. Es imposible hablar de confesión en este caso, cuando el reo ha sido perfectamente identificado, probablemente gracias a las pruebas halladas en su contra y que apuntan a una conducta defraudatoria grave.

Por todo lo expuesto, no podemos hablar de confesión más reparación del daño, pero ¿y de ésta última en su modalidad simple o cualificada?

5.3.2. Concurrencia de la atenuante cualificada de reparación del daño

De acuerdo con el art. 66.1.2.^a del CP, en ausencia de agravantes, la concurrencia de una (o varias) atenuantes muy cualificadas llevará también aparejada la rebaja de pena en uno o dos grados.

Sin embargo, el Código Penal no regula cuáles han de ser los requisitos que han de concurrir en la reparación del daño, para que esta atenuante pueda ser considerada como cualificada (y no como atenuante simple del art. 21.5 del CP, que tan solo conllevaría la rebaja de la pena en su mitad inferior).

Antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, la jurisprudencia se afanó en establecer los diversos requisitos que debían concurrir para entender que la atenuante de reparación del daño podía ser apreciada como muy cualificada, en los delitos contra la Hacienda Pública.

Como señalan Alfonso Choza Y Adriana Rizo León ⁶⁵, con carácter general, la jurisprudencia entendía que “ha de concurrir un plus que revele una especial intensidad en los elementos que integran la atenuante” y esto ocurriría en los siguientes casos, entre otros:

- A. Cuando hubiera habido un pago total de la deuda tributaria, (que, según el art. 58 de la Ley General Tributaria comprende la cuota tributaria más los intereses de demora). Tal es el caso, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010 de 15 de enero⁶⁶, así como de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 623/2006 de 21 de junio⁶⁷: en ambos casos, se denegó la atenuante muy cualificada de reparación del daño y solo se estimó la simple porque “los acusados solo habían satisfecho el principal de la deuda tributaria, pero no sus intereses”.

Además, la jurisprudencia entendió en algún caso que no bastaba con haber satisfecho el total de la deuda tributaria, sino que también “la aplicación de la circunstancia como muy cualificada requiere la verificación de un especial esfuerzo del acusado para mitigar o compensar las consecuencias del delito.... No es asumible que a quien la reparación total no le ocasiona esfuerzo por la solvencia patrimonial, le sea aplicada la atenuante como muy cualificada”, tal y como señalaba la Audiencia Provincial de Valencia, en su sentencia núm. 166/2011 de 11 de marzo⁶⁸, en la que denegó la cualificación de la referida atenuante de reparación.

- B. Que el pago de la deuda tributaria se hubiera hecho de manera rápida y, en cualquier caso, antes de que se celebre el juicio oral (como señala el art. 21.5 del CP). Sin embargo, tampoco parece que por sí solo, dicho requisito haya servido para cualificar la atenuante de reparación del daño. Así la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010, de 15 de enero⁶⁹ señaló que la reparación del daño no se realizó “de forma rápida, espontánea o desinteresada”, como exige la jurisprudencia y solo apreció la atenuante simple, aunque el acusado había abonado el total de la deuda tributaria unos días antes del comienzo del juicio oral.

⁶⁵ Choza Cordero, A., Rizo León, A., “Reparación del daño en los delitos contra la hacienda pública: atenuante simple o atenuante muy cualificada”, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 4, 2020

⁶⁶ Sentencia la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010, de 15 de enero (Fundamento de Derecho Primero)

⁶⁷ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 623/2006, de 21 de junio (Antecedente de Hecho Primero)

⁶⁸ Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 166/2011, de 11 de marzo (Fundamento de Derecho Quinto)

⁶⁹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010, de 15 de enero (Fundamento de Derecho Primero)

C. Que se hubieran reconocido los hechos delictivos. El reconocimiento de los hechos que puede acompañar a la reparación del daño también fue valorado positivamente por la jurisprudencia para apreciar la atenuante cualificada. Así la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 166/2011 de 11 de marzo⁷⁰ señalaba: “puede ser valorable la menor necesidad de pena derivada del reconocimiento de los hechos que, como una señal de rehabilitación, puede acompañar a la reparación, aunque la atenuante del art. 21.5.^a no lo exija.

5.3.3. Atenuante específica del art. 305.6 del Código Penal

A. Requisitos:

Podemos afirmar que la atenuación recogida en el art. 305.6 del CP es específica de los delitos contra la Hacienda Pública y requiere cumplir con dos condiciones que, sin embargo, no se exigen en la concurrencia de la atenuante cualificada de reparación del daño. Estos dos requisitos son:

- I. El reconocimiento judicial de los hechos delictivos (que no es exigido estrictamente para la atenuante genérica de reparación del daño) que debe acompañar al pago de la deuda tributaria,
- II. Que ambas actuaciones tengan lugar en el plazo máximo de dos meses desde que se produce la citación judicial como investigado (plazo que verdaderamente comenzará a contar cuando la citación haya sido válidamente notificada).

La jurisprudencia ha venido apreciando esta atenuación específica cuando ha considerado que concurrían los referidos requisitos. Así, a modo ilustrativo, encontramos la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 140/2019 de 18 de enero⁷¹ que entiende que “la reducción de la multa aplicada en la Sentencia recurrida en virtud del art. 305.6 del CP es excesiva y en cualquier caso no se encuentra suficientemente motivada” y por dicha razón “considera más ajustado a Derecho, limitar la rebaja del art. 305.6 del CP a un grado, para de esta forma situar la pena de multa en el 50 por cien para la persona física y otro 50 por cien para la persona jurídica”.

⁷⁰ Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 166/2011, de 11 de marzo (Fundamento de Derecho Quinto)

⁷¹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 140/2019, de 18 de enero (Fundamento de Derecho Primero)

Adicionalmente, encontramos la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 195/2017 de 21 de marzo⁷², en la que desestima el recurso de apelación, confirmando la sentencia apelada, con el siguiente tenor: “De conformidad con el art. 305.6 del CP, en el caso presente, el juzgador a quo razona, de forma impecable, en el quinto de los fundamentos jurídicos, el motivo por el que rebaja en un grado la pena (y no en dos como pretenden los recurrentes), y es que la norma citada exige para su aplicación un doble requisito, el pago de la deuda tributaria y el reconocimiento de los hechos, siendo que esta última exigencia no concurre al caso presente, los recurrentes podrán no compartir el razonamiento combatido, pero el mismo es total y absolutamente ajustado a derecho”.

B. Presupuestos de hecho:

Como señala Dopico Gómez-Aller⁷³, la atenuación específica recogida en el art. 305.6 del CP consiste en la rebaja discrecional de la pena por parte del juzgador, en uno o dos grados, y tiene dos posibles presupuestos de hecho:

- I. **Para los autores del delito**, el presupuesto es que “el obligado tributario o el autor del delito”, reconozca judicialmente los hechos y pague la deuda tributaria, “antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado” (hoy, investigado). A este supuesto, se le ha denominado a veces “regularización extemporánea”, para distinguirlo de la del art. 305.4 del CP; sin embargo, no puede ser considerada como tal si, tanto el reconocimiento como el pago se producen dentro del plazo de dos meses, previsto en la propia norma.

Por otra parte, se ha debatido ampliamente en la doctrina sobre quiénes deban ser considerados “autores del delito”, una vez que la mayoría de las corrientes doctrinales consideran que el delito de defraudación fiscal es un delito especial, ya que únicamente puede ser realizado por determinados sujetos cualificados⁷⁴.

A juicio de la profesora Torres Cadavid⁷⁵, serían “el contribuyente (en el injusto de defraudación tributaria del contribuyente) y los obligados a realizar pagos a cuenta (el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, en el injusto de defraudación

⁷² Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 195/2017, de 21 de marzo (Fundamento de Derecho Quinto)

⁷³ Dopico Gómez-Aller, J., “La Superatenuación por “regularización tardía” y la compra de la impunidad. Motivos para una Derogación”, Demetrio Crespo, E., Sanz Díaz-Palacios, J.A., (dir), “El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios”, Atelier, España, 2019

⁷⁴ Bajo Fernández, M., “Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial”, Civitas, Madrid, 1978

⁷⁵ Torres Cadavid, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?”, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, núm. 20.-29, 2018, pp. 1-47

tributaria del pagador a cuenta) los únicos posibles autores del delito, en tanto en cuanto son los únicos sujetos tributarios que pueden llegar a dominar el riesgo típico. Con esta restricción del ámbito de posibles riesgos típicos para el interés patrimonial de la Hacienda Pública de conseguir la correcta (en cuanto completa y oportuna) liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal contributiva o de pagar a cuenta, el legislador excluye del ámbito de lo punible, declara tácitamente irrelevantes, el resto de posibles riesgos, a saber, del sustituto, de los responsables tributarios, del representante y de los demás obligados tributarios del art. 35 LGT”.

- II. **Para otros partícipes**, el presupuesto de la aplicación de la atenuante sería que estos sujetos “colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

Se trataría de aquéllos que, no siendo obligados tributarios, participan en el delito fiscal a título de inductores, cooperadores necesarios o cómplices. Hay una amplia jurisprudencia que ha venido a determinar cuál es el tratamiento penal de estos partícipes, en los que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica y, por lo tanto, sus actuaciones suelen conllevar una penalidad menor. Tal es el caso de la STS 249/2003 de 30 de marzo de 2004⁷⁶, en la que el TS confirma la responsabilidad penal del recurrente por delito contra la Hacienda Pública, en su calidad de cooperador necesario, por la confección y venta posterior de facturas por servicios no prestados a “DECOESTUDIO, S.A.”, con el fin de que se incluyeran en la contabilidad y se declarasen como gastos deducibles en el impuesto de sociedades, para aminorar así la cuota a ingresar a Hacienda en el ejercicio de 1990. Según el TS “el recurrente realizó un acto cocausal difícilmente reemplazable, puesto que sabía que dichas facturas eran para justificar gastos del impuesto de sociedades, lo que le convierte efectivamente en un cooperador necesario”.

Por otra parte, también sería el caso de testaferros que asumen la realización de actos de relevancia societaria u otros sujetos que firman documentos mercantiles o declaraciones tributarias o realizan transferencias bancarias y podrían, por lo tanto, ser considerados responsables por participación en defraudaciones fiscales, a pesar de que pudieran alegar su ignorancia frente al auténtico alcance de lo que estaban haciendo.

⁷⁶ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 249/2003, de 30 de marzo (Fundamento de Derecho Primero)

C. Apreciación discrecional de la atenuante específica:

Una vez que confluyen los presupuestos de hecho y los requisitos analizados, de acuerdo con el art. 305.6 del CP, “los Jueces y Tribunales podrán imponer la pena inferior en uno o dos grados”. Sin embargo, la doctrina discute sobre el carácter facultativo de dicha reducción y su alcance, es decir, si el Juez puede decidir entre aplicar o no dicha atenuación o, si por el contrario está obligado a aplicarla y en este último caso, su margen de discrecionalidad se referirá únicamente a decidir si rebaja en uno o dos grados la pena (y evidentemente, dentro de ese grado, si lo hace en una extensión más próxima al límite mínimo o al máximo).

Morales Prats⁷⁷ se muestra favorable a la consideración de la norma como de aplicación obligatoria y señala que lo discrecional para el juez solo sería la graduación de la pena; sin embargo, Ferre Olive⁷⁸ se manifiesta partidario de reconocer que el carácter facultativo de la atenuante conlleva necesariamente el reconocimiento al juez de su facultad de decisión para determinar si procede o no su aplicación.

Por otra parte, tampoco está claro cuál deba ser el criterio del juez para aplicar la reducción en uno o dos grados (como sí lo especifica claramente el CP en otros supuestos, por ejemplo, en el art. 66.1.2ª relativo a la concurrencia de dos o más atenuantes o de una muy cualificada, en el que se señala como criterio “el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes”). Es decir, “se otorga un amplio margen de decisión a Jueces y Tribunales, pero “no se orienta su labor para que puedan valorar si la determinación judicial de la pena es correcta o no y se trata de una carencia especialmente grave”, en palabras de Dopico Gómez-Aller⁷⁹.

D. Efectos prácticos de la apreciación de la atenuante específica:

En primer término y con relación a **la pena de prisión** de uno a cinco años prevista en el art. 305.1 del CP, para el tipo básico, y la pena de prisión de dos a seis años prevista en el art. 305 bis. 1. del CP para el tipo agravado, la apreciación de la atenuante específica del art. 305.6 del CP supone que la pena siempre estará por debajo de dos años, lo que para delincuentes primarios supondrá la práctica inaplicación de la pena privativa de libertad (según el art. 80.2 del CP).

⁷⁷ Morales Prats, F., Quintero Olivares, G., “Comentarios al Código Penal español”, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016, p.1091

⁷⁸ Ferre Olive, J. C., “Tratado de los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018

⁷⁹ Dopico Gómez-Aller, J., “La Superatenuación por “regularización tardía” y la compra de la impunidad. Motivos para una Derogación”, Demetrio Crespo, E., Sanz Díaz-Palacios, J.A., (dir), “El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios”, Atelier, España, 2019

De acuerdo con las reglas contenidas en el art. 70 1. 2.^a del CP, para aplicar la rebaja de grados en las penas “se partirá de la cifra mínima señalada para el delito de que se trate y se deducirá de ésta la mitad de su cuantía, constituyendo el resultado de tal deducción su límite mínimo. El límite máximo de la pena inferior en grado será el mínimo de la pena señalada por la ley para el delito de que se trate, reducido en un día”. La rebaja de un segundo grado operaría exactamente igual. Por lo tanto, según estas normas, en caso de rebajar en uno o dos grados, tanto el tipo básico como el agravado, las penas de prisión serán:

- Tipo básico (pena de 1 a 5 años): de 6 a 12 meses (rebaja de un grado) o de 3 a 6 meses (rebaja de dos grados)
- Tipo agravado (pena de 2 a 6 años): de 1 a 2 años (rebaja de un grado) o de 6 a 12 meses (rebaja de dos grados)

Puede resultar muy interesante e ilustrativo que nos detengamos en el análisis de la STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019, por la que el TS estimó el recurso de casación interpuesto por la Agencia Tributaria, contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid (Sec. 2^a Rollo 375/17) de fecha 29 de septiembre de 2017. En esta sentencia encontramos dos delitos fiscales, uno del tipo básico y el otro del tipo agravado.

Según se relata en los antecedentes de hecho,⁸⁰ “El acusado Maximiliano, en fecha 15 de septiembre de 2004 suscribió un contrato por el que simulaba la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad ALDA VENTURES S.A., cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, y que a su vez se encuentra participada al 100% por la sociedad MANDRIN NOMINEES S.A., con domicilio en la ciudad de Panamá, de la República de Panamá. El día 17 de septiembre de 2004 se suscribió contrato de cesión de los derechos de imagen del acusado entre las sociedades ALDA VENTURES S.A., como cedente, y la sociedad irlandesa MULTISPORTS & IMAGE MANAGEMENT LIMITED, quien a partir de ese momento comenzaría a explotar los derechos de imagen de aquél. El acusado en fecha 12 de agosto de 2010 suscribió contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol, momento en que trasladó su residencia a Madrid, motivo por el cual en los ejercicios 2011 y 2012 tenía la condición de residente fiscal en España, con las obligaciones fiscales correspondientes”

Respecto del ejercicio 2011, la Audiencia Provincial de Madrid consideró que se daban los requisitos del tipo básico y el acusado fue condenado por un delito contra la Hacienda Pública previsto en el art. 305.1 del CP en relación con el art. 305.6 del CP, ya que transcurrieron menos

⁸⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 740/2018, de 6 de febrero (Antecedente de Hecho Primero)

de dos meses desde la fecha de la citación como investigado (29 de noviembre de 2016), y el momento en el que satisfizo la deuda tributaria y reconoció judicialmente los hechos (12 de diciembre de 2016). Por tanto, se le condenó a una pena privativa de libertad de 3 meses y un día, ya que se le atenuó la pena en dos grados.

Sin embargo, respecto del ejercicio 2012, el TS estima en casación el recurso de la Agencia Tributaria que cuestiona la calificación jurídico-penal de la Audiencia Provincial de Madrid y el TS falla en favor de aplicar el subtipo agravado del art. 305 bis del CP por considerar que estaba ya en vigor cuando se realizan los hechos delictivos. Por lo tanto, al considerar que el acusado “se valió de una serie de sociedades interpuestas para ocultar o dificultar la determinación de su identidad ante la Hacienda Pública española y eludir de esa forma el pago de los ingresos derivados de sus derechos de imagen” entraría en el tipo agravado del art. 305 bis 1.c) y fue condenado a la pena privativa de libertad correspondiente al tipo agravado, si bien también se le atenuó la pena en dos grados, al concurrir los requisitos del art. 305.6 del CP, en relación con el art. 305 bis 2 y finalmente fue condenado por este delito, a una pena privativa de libertad de 7 meses de prisión.

En segundo término y con relación a **la pena de multa** del tanto al séxtuplo del importe defraudado prevista en el art. 305.1 del CP, para el tipo básico, y la pena de multa del doble al séxtuplo prevista en el art. 305 bis. 1. del CP para el tipo agravado, la apreciación de la atenuante específica del art. 305.6 del CP supone que la pena de multa puede llegar a ser (de acuerdo con el Acuerdo del Pleno del Tribunal Supremo, de fecha 22 de julio de 2008, que estimó la aplicación analógica de las reglas del art. 70 del CP):

- Tipo básico (multa del tanto al séxtuplo): de la mitad al tanto (rebaja de un grado) o de la cuarta parte a la mitad de lo defraudado (rebaja de dos grados)
- Tipo agravado (multa del doble al séxtuplo): del tanto al doble (rebaja de un grado) o de la mitad al tanto de la cuantía defraudada (rebaja de dos grados).

No cabe duda que resulta llamativo que por la apreciación de la atenuante específica del art. 305.6, en relación con la comisión del tipo básico de delito fiscal del art. 305.1 del CP, la pena de multa pueda quedar reducida a la mitad, o incluso a la cuarta parte de la cuantía defraudada y ello debe valorarse como un auténtica quiebra en términos de prevención general positiva referida a la forma en que la sociedad integra los valores del sistema penal y respeta y confía en sus normas, como señala Iglesias Rio ⁸¹, que además añade que: “Este efecto disolvente desde el punto de vista preventivo general positivo se ve aumentado cuando este tipo de rebajas

⁸¹ Miguel Ángel et al, “Delitos e Infracciones contra la Hacienda Pública”, Tirant Lo Blanch, 2010.

extremas de la pena son consecuencia de unas negociaciones con las acusaciones que conducen a una sentencia de conformidad”.

Por otra parte, como señala Dopico Gómez-Aller ⁸², “desde el punto de vista de la prevención general negativa, se asiste a la total desaparición del potencial intimidatorio del Derecho penal tributario, puesto que en el momento de la comisión del delito, el autor del fraude sabe que incluso en el caso de que le descubran estará en su mano desactivar los riesgos penales, pues con el pago de un simple suplemento económico podrá acceder a un régimen que le permite mantener bajo mínimos (de facto, anular) el riesgo de entrar en prisión”.

Por último, solo cabría añadir que todos los efectos prácticos analizados relativos a la apreciación de la atenuante específica del art. 305.6 del CP son perfectamente válidos y aplicables a todos los fraudes agravados del art. 305 bis 1 del CP, en relación con el art. 305 bis 2 del CP. Por lo tanto, no solo serán de aplicación a quienes cometan fraudes por encima de seiscientos mil euros, sino también a aquellos casos en que la defraudación se cometa en el seno de una organización o de un grupo criminal; además de cuando se haya cometido utilizando testaferros, pantallas, instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales, etc., con el fin de ocultar o dificultar la identidad del obligado tributario, de su patrimonio o de la cuantía finalmente defraudada, según los apartados b y c del art. 305 bis 1. del CP.

5.4. Breve análisis jurisprudencial de las sentencias del TS, por delitos contra la Hacienda Pública de los art. 305 y 305 bis, en el año 2022

Como se ha analizado profusamente en el presente capítulo, la eficacia preventiva general de las penas en el Derecho penal tributario, así como su potencial disuasorio están íntimamente relacionados con la severidad de las penas que el delincuente tributario puede conocer y tomar en consideración; en segundo lugar, con la certeza de dichas penas, es decir, con la posibilidad de detección de su conducta defraudatoria (el delincuente tributario, una vez detectado, habrá de ser identificado, detenido, procesado y condenado) y en tercer lugar, con la celeridad en llegar a sufrir dichas penas. En este sentido, la dilatación de los procedimientos penales por la lentitud de la justicia y las dilaciones procesales también afectarán a la referida eficacia preventiva general intimidatoria de dichas penas por defraudaciones tributarias de carácter penal.

⁸² Dopico Gómez-Aller, J., “La Superatenuación por “regularización tardía” y la compra de la impunidad. Motivos para una Derogación”, Demetrio Crespo, E., Sanz Díaz-Palacios, J.A., (dir), “El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios”, Atelier, España, 2019

Con el fin de conocer con mayor exactitud el tiempo medio transcurrido entre la comisión de los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública y la sentencia firme recaída sobre dichos hechos, he recurrido a la base de datos de la editorial jurídica “Tirant Lo Blanch”, realizando una búsqueda jurisprudencial, basada en los siguientes criterios: en el ámbito de la Jurisdicción Penal, con origen en el Tribunal Supremo, y tomando como tipo de resolución, las sentencias dictadas por el alto Tribunal, en el intervalo de tiempo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, relativas a delitos contra la Hacienda Pública de los art. 305 y 305 bis del CP. Como consecuencia de la referida búsqueda, se han encontrado un total de diez sentencias que se enumeran a continuación, ordenándose de la más reciente a la más antigua e incluyéndose una breve reseña de cada una de ellas:

- 1) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 895/2022⁸³
 - Iter procesal: TS de 11/11/22; Audiencia Provincial de Madrid de 30/09/20 (PA 4093/2015 del Juzgado de Instrucción nº 3 de Madrid)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IVA correspondiente a los ejercicios 2010 y 2012.
- 2) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 817/2022⁸⁴
 - Iter procesal: TS de 14/10/22; Audiencia Provincial de Madrid de 09/06/2020 (PA 7628/2010 del Juzgado de Instrucción nº 53 de Madrid)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IRPF correspondiente a los años 2007 y 2008.
- 3) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 747/2022⁸⁵
 - Iter procesal: TS de 27/07/2022; Audiencia Provincial de Murcia de 07/11/2019 (PA 124/2016 -D.P. 3876/2014- del Juzgado de Instrucción nº 9 de Murcia)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IVA correspondiente al ejercicio 2012.
- 4) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 409/2022⁸⁶
 - Iter procesal: TS de 26/04/2022; Audiencia Provincial de Barcelona de 25/06/2019 (D.P. 2281/2015 del Juzgado de Instrucción nº 14 de Barcelona)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IVA correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012.

⁸³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 895/2022, de 11 de noviembre (Antecedente de Hecho Primero)

⁸⁴ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 817/2022, de 14 de octubre (Antecedente de Hecho Primero)

⁸⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 747/2022, de 27 de julio (Antecedente de Hecho Primero)

⁸⁶ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 409/2022, de 26 de abril (Antecedente de Hecho Primero)

- 5) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 381/2022⁸⁷
- Iter procesal: TS de 20/04/2022; Audiencia Provincial de Madrid de 11/02/2020 (PA 1289/2013 del Juzgado de Instrucción nº 25 de Madrid)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IRPF y del Impuesto de Sociedades correspondientes al año 2007.
- 6) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 305/2022⁸⁸
- Iter procesal: TS de 25/03/2022; TSJ Cataluña de 16/02/21; Audiencia Provincial de Barcelona de 20/11/2019 (D.P. 20/2017 del Juzgado de Instrucción nº 33 de Barcelona)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IVA correspondiente al ejercicio 2011
- 7) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 284/2022⁸⁹
- Iter procesal: TS de 23/03/2022; Audiencia Provincial de Barcelona de 10/06/2020 (D.P. 3043/2015 del Juzgado de Instrucción nº 4 de Mataró)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IVA correspondiente al ejercicio 2009
- 8) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1024/2021⁹⁰
- Iter procesal: TS de 03/03/2022; Audiencia Provincial de Córdoba de 16/05/2019 (PA 72/2016 del Juzgado de Instrucción nº 8 de Córdoba)
 - Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.
- 9) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 159/2022⁹¹
- Iter procesal: TS de 23/02/2022; Audiencia Nacional de 28/02/2020; Juzgado Central de lo Penal de 30/01/2020 (PA 28/2017, en relación con el PA 44/2012 del Juzgado Central de Instrucción nº1)
 - Subtipo agravado de delitos contra la Hacienda Pública cometidos en los años 2005, 2006 y 2007.
- 10) Sentencia del Tribunal Supremo núm. 145/2022⁹²
- Iter procesal: TS de 17/02/2022; Audiencia Provincial de Barcelona de 23/10/2019 (D.P. 4645/2014 del Juzgado de Instrucción nº 4 de L'Hospitalet de Llobregat)

⁸⁷ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 381/2022, de 20 de abril (Antecedente de Hecho Primero)

⁸⁸ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 305/2022, de 25 de marzo (Antecedente de Hecho Primero)

⁸⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 284/2022, de 23 de marzo (Antecedente de Hecho Primero)

⁹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1024/2021, de 3 de marzo (Antecedente de Hecho Primero)

⁹¹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 159/2022, de 23 de febrero (Antecedentes de Hecho Primero, Segundo, Tercero y Cuarto)

⁹² Sentencia del Tribunal Supremo núm. 145/2022, de 17 de febrero (Antecedente de Hecho Primero)

- Subtipo agravado de delito contra la Hacienda Pública: defraudación del IVA correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011.

Del análisis de las sentencias dictadas en los correspondientes recursos de casación, por la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo, en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública de los art. 305 y 305 bis del CP, a lo largo del pasado año 2022, se puede llegar a la conclusión de que el tiempo medio transcurrido entre la comisión de los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública y la resolución por sentencia firme emanada del alto Tribunal ha sido de **casi trece años**. Por una parte, destaca la Sentencia del TS núm. 159/2022 en la que han transcurrido 17 años desde la comisión del delito fiscal en el ejercicio de 2005; en el lado opuesto, sin embargo, está la Sentencia del TS 747/2022 en la que “solamente” han transcurrido 10 años desde la defraudación del IVA en el ejercicio 2012.

No hay duda de que, tal y como quedó apuntado, esta enorme dilatación de los procedimientos penales afecta muy negativamente a la eficacia preventiva general intimidatoria de las penas por delitos contra la Hacienda Pública.

6. CONCLUSIONES

El objetivo del presente Trabajo ha sido el análisis de las características esenciales que configuran el delito fiscal en nuestro ordenamiento jurídico y, más específicamente, de los delitos contra la Hacienda Pública, previstos en los art. 305 y 305 bis) del Código Penal vigente, con la finalidad de valorar la eficacia en la práctica de dicha normativa y la capacidad intimidatoria real de los preceptos penales tributarios de nuestro ordenamiento jurídico, actualmente en vigor.

Quizá sea conveniente recordar que la redacción actual de estos artículos se introdujo en el vigente Código Penal, por el artículo único.2 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. La coyuntura económica de nuestro país en aquel momento era muy negativa⁹³, en plena crisis global financiera y del euro, con una economía en recesión (el PIB de 2012 se contrajo un 1,4%), una tasa de desempleo del 26% y un déficit público del 7% que sufría una desviación muy importante respecto a los objetivos marcados por la Unión Europea.

En este contexto, el gobierno a la sazón trataba de reducir el gasto público y de aumentar los ingresos, adoptando también para ello, medidas fiscales tendentes al aumento de la recaudación. Recordemos que es también en 2012 cuando se produce la controvertida “Declaración tributaria especial” para bienes y derechos no declarados, del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que exoneraba de responsabilidad penal a los declarantes extemporáneos que cumplieran con las muy benignas condiciones de la norma. Según el mismo informe de Banco de España, esta “amnistía fiscal” supuso la recaudación de casi 1.200 Millones de euros por parte de Hacienda.

Pues bien, fue en este mismo contexto económico cuando se introdujo la actual regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y, más concretamente, me refiero no solo a la introducción de la figura de la regularización tributaria del art. 305.4 del CP, sino, sobre todo, a la introducción de la atenuante específica del art. 305.6 del CP, ya que si lo que se pretendía era perseguir principalmente objetivos fiscales de recaudación, es decir, si ambas instituciones se configuraron como medidas de política fiscal -que siempre van a depender de la coyuntura económica-, a la vista de la trayectoria de ambas figuras a lo largo de la última década, a mi juicio, es posible que surjan dudas sobre su justificación y vigencia en nuestros días.

En mi opinión, la idea que trasciende a la sociedad y, por ende, a la mayor parte de los contribuyentes, es que la normativa aplicable en nuestro país a las defraudaciones tributarias

⁹³Banco de España, “Informe Anual”, 2012, p.13, p.128 y p. 18

que alcanzan la categoría de delito fiscal es demasiado condescendiente con el delincuente. Y ello por varios motivos ya apuntados a lo largo del presente trabajo:

- En primer lugar, y en lo que respecta a la figura de la regularización tributaria del art. 305.4 del CP, nuestra legislación penal la configura como un comportamiento postdefraudatorio positivo, ciertamente sujeto a determinadas condiciones (completo reconocimiento y total pago de la deuda tributaria, así como espontaneidad), pero al que se le van a atribuir unos efectos verdaderamente singulares y únicos respecto de la responsabilidad penal, ya que se configura como una causa postdelictiva de exclusión del ilícito penal, lo que quiere decir que la posición del delincuente tributario “equivale” a la del no delincuente que pagó sus impuestos responsablemente, en tiempo y forma. Y ello porque la regularización conduce a la desaparición de la responsabilidad penal; sin embargo, en otros delitos de tipo económico, la reparación postdelictiva solo conducirá a la aplicación de la reparación del daño, como circunstancia atenuante del art. 21.5 del CP.
- En segundo lugar y, a mi juicio, más relevante todavía, la atenuación específica del art. 305.6 del CP disminuye de manera directa la eficacia preventiva general de las penas prevista para los delitos fiscales, tanto en su tipo básico, como en su tipo agravado (defraudación cometida en el seno de una organización o grupo criminal, entre otros supuestos). Y esta consecuencia ha sido analizada en profundidad a lo largo del presente trabajo: en relación con la pena de prisión, la aplicación de esta atenuante extraordinaria supondrá que aquella siempre esté por debajo de los dos años, abriendo la posibilidad a que Jueces y Tribunales puedan decretar su suspensión y que, por lo tanto, los delincuentes primarios no tengan pena privativa de libertad; por otra parte, y con relación a la pena de multa, esta atenuante específica puede conllevar la rebaja de la multa a la mitad de la cuantía defraudada e, incluso, a la cuarta parte (en el tipo básico), es decir, el autor del fraude fiscal habrá de pagar “un precio muy bajo” por su conducta delictiva, lo cual supone la quiebra del potencial intimidatorio del Derecho penal tributario.

Estoy de acuerdo con el profesor Dopico Gómez-Aller ⁹⁴ en que éstos y otros argumentos parecen aconsejar una reflexión sobre la posible derogación de la “superatenuación por

⁹⁴ Dopico Gómez-Aller, J., “La Superatenuación por “regularización tardía” y la compra de la impunidad. Motivos para una Derogación”, Demetrio Crespo, E., Sanz Díaz-Palacios, J.A., (dir), “El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios”, Atelier, España, 2019

regularización tardía”, como él la denomina, del art. 305.6 del CP, puesto que considero que no está claro cuáles son los beneficios que aporta, en términos de política criminal.

Si el autor de la defraudación tributaria, desde el momento en que comete el delito, y ante el siempre hipotético escenario de ser descubierto, cuenta con la opción de que el riesgo penal de ingreso en prisión sea neutralizado, y de que le bastará el pago de una multa equivalente a tan solo una parte del total defraudado, ¿por qué va a elegir la otra opción de no delinquir y tributar adecuadamente? Es un coste asumible para el delincuente tributario que decidirá que los beneficios asociados a su comportamiento delictivo superan a los costes, con lo cual la pena pierde todo su poder preventivo-intimidatorio, como consecuencia de esta atenuación extraordinaria.

Y esta merma de la capacidad intimidatoria de la norma penal es muy grave, ya que no solo se podrían estar reduciendo ingresos para la Hacienda Pública al no prevenirse fraudes presentes o futuros, sino que incluso éstos se estarían incentivando; además, esta reducción de ingresos por defraudación tributaria no queda compensada en absoluto por las exiguas multas impuestas a los delincuentes fiscales y el mensaje final que percibe la sociedad es el de la más que factible elusión de las penas en los delitos fiscales, por parte de los defraudadores.

Por otra parte, ¿por qué mantener una atenuante excepcional y privilegiada, únicamente aplicable al delito fiscal contra la Hacienda Pública, frente al resto de delitos de carácter económico? En el supuesto de derogarse, sería perfectamente legítimo que Jueces y Tribunales aplicaran a los ilícitos tributarios penales, la circunstancia atenuante de reparación del daño del art. 21.5 del CP, como atenuante simple, lo que conllevaría la rebaja de la pena en tan solo un grado, es decir, en su mitad inferior únicamente. De esta forma, dicha rebaja seguiría suponiendo penas de prisión por debajo de dos años (susceptibles de ser suspendidas si se cumplen las condiciones del art. 80.2 del CP), y, sin embargo, la pena de multa se endurecería, puesto que la rebaja de la pena en solo un grado supondría para el tipo básico, una multa de la mitad al tanto (y por lo menos, nunca de un cuarto) de la cuantía defraudada y, para el tipo agravado, una multa del tanto al doble de lo defraudado.

Por último, y mientras la atenuante específica del art. 305.6 del CP continúe vigente en nuestro ordenamiento jurídico y con relación a las penas de prisión, me atrevería a señalar que considero que nuestros Jueces y Tribunales deberían mostrarse más restrictivos a la hora de conceder el beneficio de la suspensión de dichas penas a los delincuentes tributarios, cuando concurren los requisitos exigidos por la norma penal. El cumplimiento de la pena privativa de libertad (junto con la pena de multa, obviamente), aunque sea corta, podría ser la alternativa más eficaz desde

un punto de vista preventivo general, siempre que no se excedan los límites derivados del principio de proporcionalidad, se atiende a las circunstancias personales del penado y se haga uso de la flexibilidad que otorga la legislación penitenciaria en el cumplimiento de las penas. Con ello, el potencial intimidatorio del Derecho penal tributario estaría más preservado.

7. BIBLIOGRAFÍA

7.1.Legislación

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (BOE 16 de noviembre de 1977). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1977-27150>

Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública (BOE 30 de abril de 1985). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1985-7397>

Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (BOE 30 de junio de 1995). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-15869>

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal (BOE 26 de noviembre de 2003). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-21538>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica, 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 23 de junio de 2010). Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-9953>

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE 28 de diciembre de 2012). Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-15647

7.2.Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 249/2003, de 30 de marzo (Fundamento de Derecho Primero)

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 120/2005, de 10 de mayo (Fundamento de Derecho Quinto)

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 623/2006, de 21 de junio (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 952/2006, de 6 de octubre, (Fundamento de Derecho Quinto)

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 129/2008, de 27 de octubre (Fundamento de Derecho Quinto)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 801/2008, de 26 de noviembre (Fundamento de Derecho Tercero)

Sentencia la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010, de 15 de enero (Fundamento de Derecho Primero)

Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 166/2011, de 11 de marzo (Fundamento de Derecho Quinto)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 182/2014, de 11 de marzo, (Fundamento de Derecho Octavo)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 267/2014, de 3 de abril (Fundamento de Derecho Segundo)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 499/2016, de 9 de junio (Fundamento de Derecho Tercero)

Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 195/2017, de 21 de marzo (Fundamento de Derecho Quinto)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 374/2017, de 24 de mayo (Fundamento de Derecho Segundo)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 740/2018, de 6 de febrero, (Fundamento de Derecho Segundo)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 740/2018, de 6 de febrero (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 140/2019, de 18 de enero (Fundamento de Derecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1024/2021, de 3 de marzo (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 448/2021, de 26 de mayo (Fundamento de Derecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 145/2022, de 17 de febrero (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 159/2022, de 23 de febrero (Antecedentes de Hecho Primero, Segundo, Tercero y Cuarto)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 284/2022, de 23 de marzo (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 305/2022, de 25 de marzo (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 381/2022, de 20 de abril (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 409/2022, de 26 de abril (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 747/2022, de 27 de julio (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 817/2022, de 14 de octubre (Antecedente de Hecho Primero)

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 895/2022, de 11 de noviembre (Antecedente de Hecho Primero)

7.3.Obras doctrinales

Agencia tributaria, “Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005, entre la Agencia estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude fiscal”, Observatorio del Delito Fiscal, 2006. Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

Alonso Tejuca, J.L., “Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal”, Jornada de especialistas en delincuencia económica, 2017, p.7. Recuperado de <https://www.fiscal.es/documents/20142/100158/Comunicaci%C3%B3n+Alonso+Tejuca%2C+Jos%C3%A9+Luis.pdf/b2730308-623e-124e-ed07-b9b5e8546465?t=1531139905109>

Andrew et al., “Criminal deterrence and sentence severity: An analysis of recent research”, Hart Publishing, United Kingdom, 1999, p. 5

Antón Oneca, J., “Derecho Penal”, Madrid, 1986, p. 26

Bajo Fernández, M., “Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial”, Civitas, Madrid, 1978

Banco de España, “Informe Anual”, 2012, p.13, p.128 y p. 18

Baucells i Lladós, Joan, “Sistema de penas para la delincuencia económica en derecho español”, García Aran, M., (dir), “La delincuencia económica. Prevenir y sancionar”, Tirant lo Blanch, España, 2014, pp. 402-405

Cardenal Montraveta S., “¿Eficacia preventiva general intimidatoria de la pena?”, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, ISSN 1695-0194, núm. 17-18, 2015, pp 1-44. Recuperado de <http://criminet.ugr.es/recpc/17/recpc17-18.pdf>

Choza Cordero, A., Rizo León, A., “Reparación del daño en los delitos contra la hacienda pública: atenuante simple o atenuante muy cualificada”, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 4, 2020. Recuperado de <https://www.cuatrecasas.com/resources/reparacion-del-dano-en-los-delitos-contra-la-hacienda-publica-atenuante-simple-o-atenuante-muy-cualificada-4133-6805-4819-v.1-618cfc41d3781947582336.pdf?v1.6.0.202110071014>

Cordero González, E.M., “El Delito Fiscal En El Ordenamiento Alemán”, Crónica Tributaria, Num. 123/2007, pp. 69-96. Recuperado de https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/123_Cordero.pdf

De la Mata Barranco, N. J., “El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas”, Revista General de Derecho Penal, n. 26, 2016. Recuperado de https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=418036&d=1

Demetrio Crespo E., “Crisis financiera y derecho penal económico”, Edisofer Buenos Aires, Madrid, 2014, p. 130

Dopico Gómez-Aller, J., “La Superatenuación por “regularización tardía” y la compra de la impunidad. Motivos para una Derogación”, Demetrio Crespo, E., Sanz Díaz-Palacios, J.A., (dir), “El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios”, Atelier, España, 2019

Fernández Bermejo, D., “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva”, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Fascículo 1, 2017, pp. 227-291. Recuperado de

https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-P-2017-10022700291

Fernández Bermejo, D., “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria”, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Fascículo 1, 2020, p. 639. Recuperado de https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-P-2020-10060100641

Fernández Teruelo, J.G., “Instituciones de derecho penal económico y de la empresa”, Lex Nova, S.A., Valladolid, 2013, pp. 146-153

Ferre Olive, J. C., “Tratado de los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018

Heinz-Bernd Wabnitz et al, “Handbuch des Wirtschafts und Steuerstrafrechts”, Verlag C.H. Beck, München, 2004, p. 1197

Miguel Ángel et al, “Delitos e Infracciones contra la Hacienda Pública”, Tirant Lo Blanch, 2010

Morales Prats, F., Quintero Olivares, G., “Comentarios al Código Penal español”, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016, p.1091

Nagin D.S., “Deterrence in the Twenty-first Century: A Review of the Evidence”, Crime and Justice, vol. 42, n. 1, 2013, p. 1. Recuperado de https://kithub.cmu.edu/articles/journal_contribution/Deterrence_in_the_Twenty-first_Century_A_Review_of_the_Evidence/6471200/1

Noreña Salto, J. M., “El delito fiscal”, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1983, pp. 212-221. Recuperado de <https://eprints.ucm.es/id/eprint/52938/1/5309862135.pdf>

Obregón García, A., “La atenuación de la pena”. Dykinson, Madrid, 1998, pp. 217 y ss.

Ortiz de Urbina Gimeno, I., “El derecho penal económico desde el análisis económico del derecho penal: ¿es posible la disuasión?”, Maroto Calatayud, M., Demetrio Crespo, E., (coord.),

“Crisis financiera y derecho penal económico”, Edisofer Buenos Aires, Madrid, 2014, pp. 113-148

Paternoster, R., “How much do we really know about criminal deterrence”, *The Journal of Criminal Law and Criminology*, vol. 100, n. 3, 2010, p. 766. Recuperado de <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7363&context=jclc>

Robinson, P.H., “Principios distributivos del Derecho penal. A quién debe sancionarse y en qué medida”, trad. M.Cancio e I. Ortiz de Urbina, Marcial Pons, España, 2012, pp. 97-99

Rodríguez Mourullo, G., “El nuevo delito fiscal”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, núm. 15, 1977. Recuperado de <https://core.ac.uk/download/pdf/19706822.pdf>

Tonry, M., “Learning from the limitations of deterrence research”, *Crime and Justice*, vol. 37, núm. 1, 2008, pp. 279-311. Recuperado de <https://faculty.washington.edu/matsueda/courses/371/Readings/Tonry%20Deterrence.pdf>

Torres Cadavid, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común?”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 20.-29, 2018, pp. 1-47. Recuperado de <http://criminnet.ugr.es/recpc/20/recpc20-29.pdf>

7.4.Recursos de internet

Chabaneix Abogados Penalistas, “Abogado penalista en francés. Abogado penalista franco-español”, (disponible en <https://chabaneixabogadospenalistas.es/derecho-penal-frances/>; última consulta 19/01/2023)

Despacho Simancas Abogados, “La reforma del delito fiscal operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 diciembre”, 2017 (disponible <https://www.simancas-aa.com/la-reforma-del-delito-fiscal/>; última consulta 19/01/2023)

García Añoberos, J., “El impulso de una reforma: la ley 50/77”, *El País*, 27 de octubre de 1997, (disponible en https://elpais.com/diario/1997/10/27/economia/877906814_850215.html; última consulta 20/01/2023)

Guía legal, “Consecuencias de evadir impuestos federales”, Derecho penal-Federal, 2022, (disponible en <https://guialegal.com/blog/derecho-penal-federal/evasion-de-impuestos-federales/consecuencias-de-evadir-impuestos-federales/>; última consulta 23/01/2023)

Remón, E., “Al hilo del delito fiscal”, Lexology, 2021 (disponible en <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=3e15c4e0-85b5-40f6-8e0f-100f038637f6>, última consulta 6/03/2023)