

ANEXO I

MODELO DE PORTADA



TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN DERECHO
CURSO ACADÉMICO 2022/2023
CONVOCATORIA EXTRAORDINARIA DE JULIO

TÍTULO: EL DELITO FISCAL

AUTOR(A): López Fuente, Miguel
DNI 54480133X:

TUTOR(A): García del Blanco, Victoria

En Madrid a 12 de julio de 2023

ÍNDICE

I	RESUMEN DEL TRABAJO	3
II	SUMMARY	3
III	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	3
IV	METODOLOGÍA UTILIZADA	3
V	INTRODUCCIÓN	4
VI	MARCO TEÓRICO	6
VI.1	CONCEPTO DE DELITO FISCAL	6
VI.2	DIFERENCIA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA Y DELITO FISCAL.....	8
VI.3	EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y NORMATIVA APLICABLE	10
VI.4	TIPOS DE DELITOS FISCALES: PREDOMINANCA DEL TIPO GENERAL DEL ARTÍCULO 305	15
VI.5	ANÁLISIS DEL TIPO: EL ARTÍCULO BASE DEL DELITO FISCAL: ARTÍCULO 305.....	16
VI.5.1	CONTEXTUALIZACIÓN DEL ARTÍCULO	17
VI.5.2	ELEMENTOS OBJETIVOS DEL TIPO:	19
VI.5.2.1	LA CONDUCTA TÍPICA:.....	19
VI.5.2.1.1	MODOS DE DEFRAUDAR	20
VI.5.2.2	BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	21
VI.5.2.3	SUJETOS INTERVINIENTES EN EL DELITO FISCAL.....	24
VI.5.2.3.1	EL SUJETO PASIVO	24
VI.5.2.3.2	EL SUJETO ACTIVO.....	24
VI.5.3	ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO.....	25
VI.5.4	DOCTRINA MAYORITARIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL TIPO	25
VI.5.5	DOCTRINA MINORITARIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL TIPO	26
VI.5.6	LA TEORÍA DEL ENGAÑO EN EL TIPO SUBJETIVO DEL DELITO FISCAL	26
VI.5.7	ASPECTOS RELEVANTES SUSCEPTIBLES DE ANÁLISIS DEL TIPO.....	27
VI.5.7.1	CIRCUNSTANCIAS QUE EXIMEN O MODIFICAN LA RESPONSABILIDAD PENAL	27
VI.5.7.1.1	CONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	27
VI.5.7.1.2	EL ERROR DE TIPO Y EL ERROR DE PROHIBICIÓN	28
VI.5.7.2	REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA	29
VI.5.7.2.1	ELEMENTOS OBJETIVOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.....	31
VI.5.7.2.2	ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.....	31
VI.5.7.2.3	ELEMENTOS TEMPORALES DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA	31
VI.5.7.3	PENALIDAD.....	32
VI.5.7.3.1	TIPO BÁSICO: ARTÍCULO 305 DEL CP	32
VI.5.7.3.2	SUBTIPOS AGRAVADOS DEL ARTÍCULO 305 DEL CP	33
VII	LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA;	35
VII.1	DEFINICIÓN Y CONTEXTO.....	35
VII.2	COMPETENCIAS	35
VII.3	INTERVENCIÓN EN EL PROCESO POR DELITO FISCAL	36
VII.3.1	LA INFLUENCIA DE LA LEY 34/2015 EN LOS PROCESOS: EL CARÁCTER COERCITIVO DE LA AEAT EN EL PROCESO PENAL.....	37
VII.3.2	COLABORACIÓN AEAT EN LOS PROCESOS PENALES	39
VII.3.3	CONCLUSIONES SOBRE LA INTERVENCIÓN DE LA AEAT EN EL PROCESO PENAL	41
VIII	CONCLUSIONES	42
IX	BIBLIOGRAFÍA.....	43
X	TEXTOS LEGALES	45
XI	JURISPRUDENCIA CITADA.....	45

TABLA DE ILUSTRACIÓN

Ilustración 1: Variación del peso en la recaudación global española entre los años 2007 y 2021. Fuente: Eldiario.es 34

I RESUMEN DEL TRABAJO

Mediante el trabajo presentado, se ha puesto el foco en nutrir de conocimiento al lector del presente trabajo del tipo regulatorio de uno de los principales aspectos económico, sociales y político, como es el pago de tributos y la función de la Hacienda Pública. El trabajo consiste en trasladar los cambios legislativos habidos hasta la fecha para explicar la regulación vigente a día de hoy, y, a partir de la cual, analizar de forma clara y minuciosa el tipo penal, buscando dar soluciones a los aspectos más críticos y susceptibles de ser contradictorios, para finalizar el presente estudio, con el análisis de las sentencias que considero contienen nociones relevantes y de interés sobre los delitos fiscales.

II SUMMARY

Through the presented work, the focus has been placed on providing the reader with knowledge regarding the regulatory aspect of one of the main economic, social, and political aspects, such as tax payment and the role of the Public Treasury. The work consists of conveying the legislative changes that have occurred to date in order to explain the current regulation as of today, and based on this, analyzing the criminal type in a clear and thorough manner, seeking to provide solutions to the most critical and contradictory aspects. To conclude this study, an analysis of the sentences that I consider to contain relevant and interesting notions regarding tax crimes will be conducted.

III OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

A lo largo de los años, el ser humano siempre ha tenido un comportamiento instintivo tendente al desarrollo y a la evolución, tanto interna como externa en los diferentes ámbitos: económicos, políticos, sociales, legales e incluso, éticos.

Resulta evidente que la cuestión presentada en el actual trabajo, la ética y la responsabilidad social juegan un papel plenamente principal, pues la lucha contra el fraude y resto de tácticas elusivas fiscales llevadas a cabo por los contribuyentes, está sustentada en unos valores que quebrantan la responsabilidad social y la ética.

Es por ello que a través de este trabajo se trata de analizar los mecanismos correctivos de la evasión y del fraude fiscal, así como las consecuencias que deberán de soportar los sujetos responsables a fin de garantizar el cumplimiento del mandato constitucional y el sustento de las funciones de las Administraciones Públicas.

IV METODOLOGÍA UTILIZADA

Como autor del presente trabajo, considero que el aspecto principal para poder llevar a cabo un análisis y una posterior conclusión a raíz de la aplicación de las normas jurídicas analizadas en el trabajo a partir de un determinado contexto, como es el caso, reside en el propio interés del autor del mismo.

Es bien sabido que para realizar diferentes análisis de un tema a investigar se trata de base en la búsqueda datos e información de forma cualitativa (acorde a lo presentado y que aporte valor) y cuantitativa (suficiente para contrastar la idea plasmada), que tratan de aportar de forma objetiva veracidad y de contrastar los datos aportados, algo que

también es de la partida en el presente trabajo, pero que considero como unos medios complementarios a la metodología esencial del trabajo aquí presentado.

Al igual que como he comentado anteriormente, el ser humano es tendente a la continua evolución y desarrollo de sí mismo, lo que implica en ello la facultad de la curiosidad por aquellos temas de interés en cada uno de nosotros. Por todo ello, podría decirse que el trabajo presentado es el resultado; el análisis del contexto, los tipos, las instituciones involucradas, y la jurisprudencia aportada y hallada a fin de descubrir especificaciones y veracidad en el sistema judicial de acuerdo a los preceptos que regulan nuestro ordenamiento jurídico; la composición de ese resultado y, por último, la curiosidad y la sed de conocimiento, el motor del trabajo presentado en su conjunto.

V INTRODUCCIÓN

La Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local son los organismos encargados de la recaudación y gestión de los impuestos, que todos los ciudadanos españoles o empresas deben de contribuir con el abono de una cantidad de dinero en función de sus circunstancias, para conseguir una estabilidad económica nacional, a cambio de unos servicios públicos.

El sustento de la sociedad y de los servicios públicos ofrecidos que garantizan o ayudan al crecimiento del bienestar social, en gran medida se debe a la recaudación a la que están sometidos los ciudadanos del Estado. Así viene regulado por mandato constitucional en el artículo 31 de la norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico, la Constitución Española, donde atribuye a todos los ciudadanos el deber de contribuir al sostenimiento de la bonanza social y del gasto público, con el fin de conseguir la sociedad más justa, y desarrollada posible.

Para todo ello, resulta de necesaria existencia en nuestro ordenamiento jurídico, las medidas correctoras que limiten los comportamientos tendentes al menoscabo de mandatos constitucionales y bases de nuestro Estado de Derecho como la igualdad, o el mencionado previamente, la contribución al sostenimiento del gasto público. Es necesario, por tanto, conocer la existencia de las normas penales tributarias y las diferentes formas recogidas en el tipo a fin de paralizar este menoscabo.

El sistema tributario siempre ha sido materia de complejo estudio dado la alta variabilidad y tipología de los tributos, así como su convulsa legislación desde cientos de años atrás. Por ello, el estudio del delito penal suscita la necesidad de aclarar qué es realmente un delito fiscal, cual es la razón de ser o el interés que goza del privilegio de tener una necesidad de regulación penal para salvaguardarlo, así como que comportamientos han de ser considerados contrarios al deber de solidaridad impuesto por nuestra Constitución y la relevancia de las instituciones que hacen posible la persecución y la corrección de uno de los problemas más relevantes y actuales económicamente y éticamente hablando: la evasión fiscal.

Todo ello, junto con “la puesta en práctica” que nos ofrece la jurisprudencia mediante la actuación de los órganos judiciales competentes, de los preceptos normativos del “Capítulo VI: de los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, dado la complejidad y las diferentes vertientes doctrinales y jurisprudenciales, como a modo de ejemplo, nos ofrece acerca del bien jurídico protegido al cual se le otorga una naturaleza patrimonial, en la defensa del patrimonio del Eral Público y una naturaleza de infracción del deber de contribución de nuestra Constitución Española, como en su respectivo epígrafe.

Miguel López Fuente

Toda esta fuente de información y el análisis de las especificaciones de los delitos de esta índole, serán tratados de clarificarse mediante el presente trabajo a fin de lograr una mayor concienciación sobre la cuestión general que engloba el entorno fiscal: Hacienda somos todos.

VI MARCO TEÓRICO

VI.1 CONCEPTO DE DELITO FISCAL

El sistema penal español está basado en el conjunto de normas jurídicas punitivas, que delimitan las conductas castigadas con las penas tipificadas en cada uno de los preceptos normativos de la Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre, o como es conocido, el Código Penal. En lo referido a los delitos de índole fiscal, se llevó su introducción y configuración en el texto normativo penal español, a partir de la reforma de 1977, mediante la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre, en forma y estructura a la que conocemos hoy en día.

A partir de la citada reforma, se procede a la diferenciación entre la infracción administrativa y la sanción penal en materia tributaria, que posteriormente será de análisis para la delimitación del marco normativo preferente en el presente trabajo. Recogido en el título XIV del libro II, del Código Penal, de ahora en adelante, CP, como el título donde se recogen *“Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”* (BOE, 1995). El primer artículo del capítulo, establece que *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria”* (BOE, 1995). De los tipos recogidos en el propio capítulo, podemos determinar que el delito fiscal consiste en la defraudación¹ de las obligaciones tributarias exigidas por las Administraciones recaudatorias, incluida la Seguridad Social, estatales, autonómicas, forales o locales, siempre y cuando *“exceda de ciento veinte mil euros”* (BOE, 1995), ante la Hacienda Pública o *“exceda de cincuenta mil euros”* (BOE, 1995) ante la Seguridad Social, la cantidad defraudada. Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad social vienen recogidos a lo largo del capítulo XIV mencionado, desde el primer artículo del capítulo, el 305, hasta el 310 bis, del CP.

Analizando cada uno de los artículos en los que se desgrana el presente capítulo, realizaría una calificación entre los tipos básicos y los tipos específicos de conductas contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Por todo ello, el concepto del delito fiscal requiere del análisis de cada una de las figuras que involucran en sus tipos básicos, el artículo 305; referido al delito de índole fiscal ante la Hacienda Pública, así tanto como el artículo 307; del delito fiscal ante la Seguridad Social.

Explicando la naturaleza de la división comentada en el párrafo anterior, podemos distinguir, de forma breve y previa a su correspondiente análisis en detalle en epígrafes posteriores, las instituciones tipificadas en los artículos referidos a los tipos básicos del capítulo. En el primer tipo básico, recogido en el artículo 305 y citado en el primer párrafo del presente epígrafe, refiere la conducta típica del artículo, a *“la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local”* (BOE, 1995), siendo esta, la obligada a soportar el daño producido por la conducta típica. La Hacienda Pública como *“organismo del gobierno que se encarga de conseguir recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el desarrollo del país. Entre ellos se encuentran los impuestos, derechos,*

¹ La acción de defraudar tendrá un peso muy relevante a la hora del análisis de los delitos fiscales, verbo donde reside la naturaleza de los delitos fiscales.

productos y aprovechamientos, así como la contratación de financiamiento” (BBVA, 2023). De las funciones mencionadas competencia de la Hacienda Pública mencionadas en su definición, es de especial relevancia y así se justifica por su mención en el artículo 305 del CP, los impuestos, englobados en el artículo 305 del CP, dentro de los tributos, ya, que *“los impuestos, junto con las tasas y las contribuciones especiales, configuran los tributos”* (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023). Los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, recogidos en el artículo 2, de la Ley General Tributaria (LGT) son uno de los medios recogidos para la comisión de los delitos de índole fiscal. La Hacienda Pública será, por tanto, la institución encargada de recibir las cantidades monetarias de la recaudación realizada por los correspondientes entes, en los periodos delimitados, de los tributos, entre otros, para poder ejercer y financiar las actividades de naturaleza pública, situándole ello, en una posición de relevancia significativa en lo referente al análisis de los procesos de delitos fiscales. El carácter cuantitativo tipificado en el CP, que nos señala el “límite” a partir la cual nos encontraremos ante un delito contra la Hacienda Pública, será en el seno de la función recaudatoria sobre los tributos de mayor relevancia del sistema fiscal español; el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto sobre los beneficios de las personas jurídicas, el impuesto de sociedades (IS).

En segundo lugar, el artículo 307 señalará otro tipo básico de delito contra otra institución de gestión recaudatoria, la Seguridad Social. La Seguridad Social es un organismo de provisión social que proporciona servicios tanto sanitarios en caso de enfermedad o accidentes, como prestaciones mínimas en los casos de desempleo o jubilación, entre otros. Es un sistema proporcionado por el Estado español para garantizar un nivel mínimo de bienestar social, interviniendo y financiando en parte, estas prestaciones ofrecidas a la población, tanto aquellas prestaciones que requieren de cotización mínima para acceder a ellas (pensión de jubilación, desempleo...) como las que no (asistencia médica urgente...). El sistema de previsión social de la Seguridad Social, se sustenta, *“de un sistema mixto de financiación ya que se nutre de medios distintos para reunir los recursos necesarios que le permita atender sus obligaciones: 1. Las aportaciones progresivas del Estado, mediante sus Presupuestos Generales; 2. Las cuotas de las personas obligadas; 3. Las cantidades recaudadas en concepto de recargos, sanciones o de naturaleza análoga; 4. Las rentas, frutos u otros de sus recursos patrimoniales”* (Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, 2023). Por tanto, el tipo recogido en el artículo 307, hará referencia a que se consumará el delito fiscal contra la Seguridad Social, *“eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida siempre que la cuantía exceda de cincuenta mil euros”* (BOE, 1995). Nos hace indicar que el concepto del delito fiscal en materia de Seguridad Social, se hará en lo referente a las contribuciones obligatorias a realizar por los sujetos responsables, las cuotas y demás requerimientos ofrecidos a los contribuyentes, como las deducciones.

Por todo ello, destacaría que el concepto del delito fiscal no viene englobado en un tipo determinado dentro del CP, dado que, como hemos visto, son diferentes las instituciones que soportan las conductas tipificadas, siendo estas de diferente índole, dado que, de forma general hablaremos de delito fiscal ante la Hacienda Pública cuando se defraude o evada el pago de las aportaciones obligatorias en concepto de tributos, mientras que cuando es la el organismo de la Seguridad Social el perjudicado a la hora de recaudar las contribuciones que correspondan a los sujetos responsables, hablaremos de

delito fiscal originado por la evasión o defraudación de cuotas destinadas a las prestaciones ofrecidas por este organismo, sin tener naturaleza de tributo.

En conclusión, considero que no se puede llevar a cabo una transcripción íntegra de los textos normativos regulatorios del material penal fiscal, del cual podamos extraer un claro concepto clarificador y restrictivo de lo que es un delito fiscal, tal y como sí podemos definir que es un asesinato, por ejemplo, al venir recogido íntegramente en el CP. Al hilo de lo expuesto, por tanto considero que incurrirá en un delito fiscal, el sujeto que deliberadamente evada sus obligaciones de contribución pública ante los organismos responsables de salvaguardar el principio constitucional recogido en el artículo 31 de la Constitución Española (CE), donde *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo”* (BOE, 1978), mediante la recaudación que le sea competente, de forma que será la jurisprudencia de acuerdo a las directrices marcadas en el título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, la guía directiva que señale las conductas susceptibles de ser amparadas por algunos de los artículos recogidos en el capítulo, y, así, delimitarlas como conductas de delito fiscal.

VI.2 DIFERENCIA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA Y DELITO FISCAL

Antes de proceder con el análisis del delito fiscal, considero de gran relevancia la mención a las infracciones administrativas de carácter tributario, a fin de poder delimitar, que conductas van a ser encuadradas dentro del ámbito penal y cuales, de ellas, no son constitutivas de delito penal y si, de infracción administrativa. Considero que es de importante relevancia que exista la concienciación general de que no toda conducta contraria a una norma, sea constitutiva de delito, y, lo mismo es de aplicación para las conductas realizadas en el marco tributario; no todas las conductas contrarias a normas tributarias, son constitutivas de delito, sino, que, la legislación española abarca la posibilidad de encontrarnos en la realización de ciertas conductas, ante una infracción administrativa tributaria a la que debemos hacer frente, fuera del ámbito penal.

Incurrir en una infracción administrativa, supone la consumación de *“comportamientos, mediante acción u omisión contrarios al ordenamiento jurídico, leyes administrativas reguladas en normas con rango de ley, que prevén algún tipo de sanción no privativa de libertad”* (Estudillo, 2022). Como he señalado en la definición pertinente a las infracciones administrativas, supone la realización de conductas contrarias a normas con rango de ley, lo que ofrece un enorme abanico de comportamientos que puedan ser susceptibles de ser contrarios a una norma con rango de ley. Las infracciones administrativas suponen vulneraciones del Derecho Público, siendo así de no aplicación lo dispuesto en normativa vigente relativa al Derecho Privado, ni al Derecho Penal.

En primer lugar, se ha de señalar que una misma conducta, *“nunca podrá ser constitutiva de infracción administrativa y de delito fiscal”* (Serapeum, 2023). Recogido en los artículos 250 y 251 de la Ley General de Tributos (LGT), donde señala que *“la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a la liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública”* (BOE, 2003). Artículos los cuales vienen a complementar al artículo 180² de la misma ley. Por tanto, lo que viene a señalar que no puede existir dos

² Art. 180 LGT: “1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el

procedimientos, uno penal y otro administrativo, sobre la misma conducta defraudatoria de un sujeto responsable. La inhibición del proceso administrativo en favor del penal, es una de las cuestiones más problemáticas y que de más regulación ha precisado. Es con la promulgación de la LO 07/2012³ y la Ley 34/2015 donde se reforma el artículo 305 y se faculta a la Administración proseguir con sus actuaciones del proceso administrativo pese al proceso penal iniciado. Cuestiones que abordaremos más adelante en el trabajo.

Una de las grandes diferencias, es la existencia de un comportamiento doloso por parte de los particulares que incurren en conductas delictivas, como veremos más adelante en el análisis del tipo penal referido a los delitos fiscales. Por otro lado, debido al carácter subjetivo de las sanciones administrativas, es decir, del principio de culpabilidad recogido en el artículo 28 de la Ley del Régimen Jurídico del Sector Público (LRSJP), donde señala que *“solo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de sanción administrativa las personas físicas y jurídicas... que resulten responsables a título de dolo o culpa (negligencia)”* (BOE, 2015), se permite ser responsable de una infracción administrativa cuando medie culpa o negligencia en el comportamiento que ha desencadenado una actuación defraudatoria del sujeto.

La segunda y más sencilla de interpretar e identificar es la diferencia en el aspecto cuantitativo, es decir, en la cuantía objeto del delito o de la infracción administrativa. El aspecto cuantitativo para marcar la diferencia entre la infracción administrativa y el delito contra la Hacienda Pública y Seguridad Social, por muchos autores y analistas, es la única diferencia que es susceptible de análisis dado el nivel de transparencia que aporta. La diferencia reside en lo marcado en los preceptos normativos de los artículos 305 del CP y 307 del mismo texto, donde señala que será sujeto activo de un delito contra la Hacienda Pública cuando *“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 120.000 euros”* (BOE, 2015), y de un delito contra la Seguridad Social cuando *“la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 50.000 euros”* (BOE, 2015).

Es de especial relevancia destacar la generalidad del tipo penal del delito fiscal español dado que será la jurisprudencia la encargada de ir calificando qué conductas van a ser consideradas como defraudatorias, y por tanto, castigadas penalmente. Esta generalidad, que posteriormente se verá en el análisis de la conducta típica, tiene que ver con el amplio abanico que la legislación recoge a la hora de cometer un delito, ya que, tal y como recoge *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos”* (BOE, 1995) no se especifica una forma en la cual se defraude, sino, que utiliza la expresión genérica de *elusión*, la cual hace referencia a un conjunto de técnicas fiscales cuyo fin es la reducción de la carga impositiva a satisfacer. El tipo penal no detalla qué mecanismos o tácticas fiscales son penadas, sino que alude al carácter general para penar toda conducta que suponga esa reducción voluntaria de la carga impositiva. Por otro lado, existe una pluralidad

expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa (...).”

³ 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.

significativa de las infracciones administrativas específicas que contrasta, por tanto, con el carácter genérico del único tipo penal sin perjuicio de que las infracciones administrativas específicas, se conviertan en delito fiscal cuando superen el límite cuantitativo señalado de 120.000 euros.

Otra de las diferencias notables entre ambos regímenes, es la diferente atribución de la responsabilidad en el régimen administrativo que el penal. El tribunal supremo (TS), califica al delito fiscal como un delito especial propio, por lo que no existirá responsabilidad sin sujeto pasivo, y dicha responsabilidad no podrá ser nunca la atribuible a una persona jurídica, ya que el delito ha de ser cometido por la persona física responsable de la obligación tributaria de la sociedad. Mientras, en el régimen administrativo sancionador, la responsabilidad y por ende, la sanción recae sobre la persona física o jurídica que fuere el obligado tributario.

Por último, los plazos de prescripción muestran una diferencia relevante entre ambos regímenes. La prescripción del delito fiscal es de cinco años, según señala el artículo 131 del CP, atendiendo a la gravedad de la pena señalada en el artículo 305 del delito fiscal “*será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años...*” (BOE, 1995). El régimen sancionador, como se ha señalado previamente, en primer lugar, nunca acarrea una sanción privativa de libertad, y, el hecho delictivo que acarrearía una sanción administrativa, prescribe a los cuatro años

Sintetizando las diferencias, podemos afirmar que la existencia de un delito fiscal contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, supone incurrir en una infracción administrativa, cuando medie voluntad e intención de defraudar, pero, no existirá delito fiscal en todos los supuestos de una infracción administrativa tributaria, cuando la cantidad defraudada no supere los límites legalmente establecidos en el CP.

VI.3 EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y NORMATIVA APLICABLE

El análisis del delito fiscal, así como sus formas y aplicación no tendría sentido sin la existencia de las figuras jurídicas que lo regulen en nuestro ordenamiento jurídico. La naturaleza de los tributos y demás contribuciones objeto hoy en día de los delitos fiscales. en favor del Estado, hacen que desde la antigua historia se regule la materia y se castiguen aquellas conductas contrarias o defraudatorias. Tal y como he expuesto en el punto anterior, la legislación relativa a la regulación del correcto funcionamiento de la recaudación pública, como medio de sustento de la salud de los sistemas públicos, incluso actualmente se encuentra recogida en dos ramas del derecho: el derecho penal y el administrativo. La situación actual, es fruto de la expansión de la materia a lo largo de los años en las diferentes legislaciones que han estado vigentes y a las que haremos referencia.

Es conocido que el primer código penal español, se remonta al siglo IXX, el Código Penal de 1822, donde se realiza la primera regulación moderna de los delitos fiscales en nuestro país. Recogido en el Título VIII, de la parte I que recoge “los delitos contra la sociedad”⁴ “De los que rehúsan al Estado los servicios que le deben” se sitúan las conductas tipificadas contrarias al ordenamiento jurídico en material fiscal, recogiendo en sus artículos 573 y 574, pudiendo ser comparables con la regulación actual que nos ofrece nuestro Código Penal:

⁴ La estructura del Código Penal de 1822, constaba de dos partes, la primera de ella; “de los delitos contra la Sociedad” y la segunda parte “de los delitos contra los particulares”.

Art 573 “El que contraviniendo a la obligación que todos los españoles , sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del, Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad más de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado a satisfacer una y otra cantidad” (Penal, 1822)

Art 574 “el que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota, una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquella” (Penal, 1822).

Vemos como la naturaleza de las conductas fiscales perseguidas hoy en día, no distan de las de hace más de doscientos años aun siendo estas vigentes bajo un régimen inmediatamente previo a la época absolutista y opuesto al marco social político actual. Ya era objeto de regulación la evasión fiscal como un comportamiento a perseguir.

El siguiente de los Códigos Penales que nos ofrece información enriquecedora acerca de la regulación penal de la materia tributaria es el Código Penal de 1870, mediante el cual se llevan a cabo profundas modificaciones de la reforma del Código Penal de 1850 respecto del Código de 1848, con escasa tipificación tributaria. Recogido en el Título IV “De las falsedades”, en el Capítulo VI “de la ocultación fraudulenta de bienes o de industria del falso testimonio y de la acusación y denuncias falsas”, donde:

Art 331: “El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas” (Penal, 1870)

La regulación del delito fiscal del Código citado ofrece un abanico de posibilidades reducido en materia para poder incurrir en la conducta tipificada, dado que la potestad para perseguir estos delitos reside únicamente en la administración, por medio del funcionario administrativo así como amplió a la hora de la consideración dentro de la materia específica que incurre en delito, dado que no existe el límite cuantitativo que, por ejemplo, si existe a día de hoy, para ser sujeto activo de un delito fiscal, otorgando al delito fiscal perseguido por el Código Penal de 1870, una eficacia realmente baja por su dificultad para perseguirlo.

El siguiente Código Penal, de 1928, continúa pronunciándose de la manera que lo hacía el Código de 1870, con un endurecimiento de la multa pecuniaria a satisfacer según el Título IV “De las falsedades” Capítulo VI “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncia falsas” (Penal, 1928);

Art 390 “El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus 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, salvo lo que dispongan las leyes o reglamentos especiales, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiere haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derechos fiscales” (Penal, 1928).

Años más tarde, con la nueva situación emergente en España tras la guerra civil, a partir de las reformas de los Códigos Penales antecesores, dan lugar al Código Penal de 1944⁵, un código penal caracterizado por un endurecimiento de las penas y una mayor protección del Estado como institución y como bien de interés público. El delito fiscal esta vez recogido en el *Título III “De las falsedades”, perteneciente al Capítulo VI “de la ocultación de bienes o de industria”* y tipificado en los mismos términos en lo que lo hacía en el Código Penal de 1928, continuando con la vertiente seguida en las últimas tipificaciones de centrar la conducta punitiva en el ánimo de eludir:

Art 319: “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus 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 quintuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas” (Penal, 1944).

En la década de los años 70, exactamente en el año 1977 aparece uno de los textos normativos más relevantes en materia regulatoria fiscal hasta la fecha, por no decir el que más, así como el texto regulatorio de materia tributaria que proporciona una base sólida sobre los conceptos y las peculiaridades a perseguir en las conductas penales de índole fiscal, hasta el punto de servir como referencia incluso a las regulaciones de la materia que conocemos hoy en día. *La Ley 50/1977, del 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal* nos ofrece primera vez, encontramos el concepto de delito fiscal encuadrado en una regulación, dado que, en los anteriores Códigos Penales, como hemos visto, los delitos de ocultación tributaria iban referidos en un sentido amplio de la conducta tipificada, sin que se mencione la naturaleza fiscal de la misma. La primera de las novedades formales recoge de forma textual en la Ley 50/1977, la existencia de un capítulo dedicado al “*Delito fiscal*”, en los artículos treinta y cinco y treinta y seis⁶, donde la misma ley, reformará el capítulo VI, del título “de las falsedades” del Código Penal de 1944, para pasarse a llamar como el capítulo “*Del delito fiscal*”, además de proporcionar una nueva redacción del artículo 319 citado textualmente en el párrafo anterior en su artículo treinta y cinco:

Art 35: “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. Se entiende que 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.

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” (BOE, 1977).

Como podemos observar, la nueva redacción del delito fiscal (pudiendo ya ser considerado como textual tras la Ley 50/1977), aborda la implementación de considerar punitiva la elusión fiscal, así como el disfrute de beneficios fiscales, tal y como recoge el artículo 305 del CP actual, estableciendo un importe mínimo que valore la existencia del

⁵ Decreto del 23 de diciembre de 1944 por el que se prueba y promulga el «Código Penal, texto refundido de 1944», según la autorización otorgada por la Ley de 19 de julio de 1944.

⁶ Artículos 35,36 y 37 de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

delito de forma cuantitativa, en dos millones de peseta. De especial relevancia, es la continuación del mismo artículo treinta y cinco, donde se recoge de forma expresa la existencia de un ánimo defraudatorio, figura importante en la legislación penal que posteriormente analizaremos, como consecuencia de los comportamientos elusivos. Es decir, la nueva regulación del delito fiscal nos otorga una cobertura legal donde señala que las conductas elusivas penadas hasta la fecha, serán consideradas defraudatorias, suponiendo, pues, un nuevo elemento relevante en la regulación del tipo penal de conformidad a las diferentes formas de delinquir fiscalmente, y donde se presupondrá el ánimo defraudatorio siempre y cuando existan *“anomalías sustanciales de la contabilidad y en los supuestos de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”* (BOE, 1977).

A pesar de las importantes novedades mencionadas previamente, según el Convenio⁷ entre la Agencia Tributaria y la secretaria de Estado de justicia, *“Ya sea por la prejudicialidad administrativa⁸ o por la falta de concienciación, tanto social como de los propios órganos administrativos y judiciales a los que correspondía su persecución, lo cierto es que la reforma no resultó exitosa, tal y como constatan los datos conocidos sobre este período que abarca de 1977 a 1985. Según la estadística de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (hoy desaparecida) la inspección incoó 1519 expedientes por delito fiscal de los que 512 fueron remitidos al Ministerio Fiscal. De éstos fueron devueltos a la inspección 216 y tramitados 296. Se dictaron 13 sentencias, 10 de ellas en sentido absolutorio y en 1985 estaban aún pendientes 283 casos”*. (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia, 2006). Los datos proporcionados por el informe citado, muestra el fracaso de los importantes cambios en material fiscal abordados en la Ley 50/1977, lo que produjo una necesidad general en las instituciones pertinentes para llevar a cabo una reforma en la materia.

Por todo ello, tiene lugar la aprobación de la *Ley Orgánica 2/1985, del 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública* (BOE, 1985). Mediante la cual, tal y como señala la propia ley *“La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación”* (BOE, 1985). Por tanto, y al hilo de lo expuesto, es ciertamente una ley fundamentada en la corrección de la

⁷ Convenio del 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, Primer Informe; diciembre de 2006. Página 9.

⁸ El artículo treinta y siete de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, recoge *“Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela. Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.”*, suponiendo ello, lo conocido como la prejudicialidad administrativa donde la competencia se atribuía exclusivamente a la Administración tributaria una se considera agotada la vía administrativa tras las resoluciones de las instituciones marcadas en la Ley, suponiendo todo ello, una inhibición del sistema penal al administrativo en materia de penalidad fiscal, es decir, una incongruencia, que justifica los datos proporcionados en el texto y su fracaso.

prejudicialidad administrativa recogida en la Ley 50/1977, y, que a su vez conlleva modificaciones sustanciales a las que haremos referencia.

En cuanto a los aspectos formales, mediante la promulgación de la citada Ley, el Código Penal quedará reformado y estructurados los delitos fiscales en el Título VI “de los Delitos contra la Hacienda Pública”, recogida la regulación en los artículos 349, 350 y 350 bis. Importante destacar, a parte de la supresión de la prejudicialidad administrativa, la inclusión dentro de los tipos de delitos fiscales, los referentes al fraude fiscal en materia de subvenciones y desgravación pública (art. 350) y el delito contable, además del aumento del límite cuantitativo para incurrir en el tipo del delito fiscal “*siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas*” (BOE, 1985). Otorgando así perseguibilidad penal a los delitos de mayor gravedad.

A penas una década después, mediante la Ley Orgánica 6/1995⁹, se lleva a cabo la siguiente reforma del Código Penal, y, por consiguiente, modificaciones en los preceptos normativos de la materia fiscal, es decir, de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. En la exposición de motivos de la Ley reformista, nos indica “*la necesidad de protección suficiente del patrimonio de la Seguridad Social, mediante la introducción de una figura de gran similitud con el delito fiscal, el delito contra la Seguridad Social*” (BOE, 1995). Por ello, se tipifica el delito contra la Seguridad Social, en el artículo 349 bis del Código Penal reformado mediante la ley 6/1995.

Finalmente, se lleva a cabo la promulgación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 noviembre del Código Penal, la normativa penal vigente hasta la fecha en materia delictiva relacionada la corrección de los comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico en materia fiscal. Como bien se ha comentado en epígrafes anteriores del presente trabajo, regula los delitos fiscales en su Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, únicamente siendo trasladados a un número de artículo diferente del nuevo CP promulgado, las disposiciones normativas reguladas para los delitos fiscales, el delito contra la Seguridad Social, el delito contable y el delito de fraude de subvenciones, en la Ley 06/1995 del 29 de junio, salvo lo relativo a la pena. Siendo de novedad “*como resultado de los compromisos adquiridos con la aprobación del Convenio para la Protección de Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, dos preceptos nuevos sobre el fraude a la unión europea*”. (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia, 2006). Por lo tanto, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/1995 de 23 noviembre del Código Penal, vigente en la actualidad, del arrastre regulatorio histórico, podemos distinguir entre la tipificación del delito fiscal, en el artículo 305, el delito de fraude fiscal contra la Unión Europea, en el artículo 306 y el derogado¹⁰ artículo 309, el delito contable, regulado en el artículo 310, y el delito de fraude de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, regulado en el artículo 308 del actual Código Penal.

Por tanto, una vez estudiado la evolución legislativa de la tipificación de los delitos fiscales, podemos afirmar que al igual que en el resto de materias, la evolución de la sociedad, así como el auge de la globalización, hacen que sea necesarias, regulaciones más completas, concisas y vinculantes que ayuden a regular y preservar los principios que sustentan las bases de los Estados desarrollados, lo que, trasladándose al tema en cuestión, la historia y los datos obtenidos de las experiencias pasadas, hacen que hoy en

⁹ Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

¹⁰ Se deroga por la disposición derogatoria única.1 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre

día la regulación penal en materia tributaria, abarque todos los ámbitos de su naturaleza con el fin de proteger a las instituciones responsabilizadas de la recaudación y, por ende, del sustento de un bienestar público, persiguiendo las actuaciones que tratan de evitarlo/quebrantarlo.

VI.4 TIPOS DE DELITOS FISCALES: PREDOMINANCIA DEL TIPO GENERAL DEL ARTÍCULO 305

Una vez encuadrados en nuestro ordenamiento jurídico las regulaciones penales que nos hacen conocer que conductas van a ser susceptibles de delito penal y qué casos, podemos distinguir entre los diferentes tipos de delitos fiscales. Cuando nos referimos a diferentes tipos de delitos fiscales, hemos de matizar en que, tal y como desgrané en el primero de los puntos del trabajo, referido al concepto del delito fiscal, considero que la tipología fiscal se divide en función de la institución que soporta el comportamiento tributario antijurídico. En conclusión, considero que los tipos de delitos fiscales son los diferentes comportamientos tipificados, mediante los diferentes modos de defraudación, que afectan en su respectiva manera a la institución responsable. Por todo ello, atendiendo al Capítulo XIV del vigente Código Penal y a los artículos en él recogidos que versan desde el artículo 305 al 310 bis, consideraría que los delitos fiscales se podrán dividir entre:

- Delito fiscal: Fraude contra la Hacienda Pública,

Art 305 “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” (BOE, 1995)

- Delito fiscal: Fraude contra la Seguridad Social.

Art 307: “El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros” (BOE, 1995)

- Delito fiscal: Fraude a los presupuestos generales de la UE

Art 306: “El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por esta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305, el pago de cantidades que se deban ingresar o, dando, fuera de los casos contemplados en el artículo 308, a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido” (BOE, 1995)

El delito fiscal.

- Delito fiscal: Incumplimiento de las obligaciones contables establecidas por la Ley Tributaria.

Art 310 Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que, estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias

- Delito fiscal: Fraude en materia de subvenciones y ayudas de las Administraciones públicas, incluida la Unión Europea.

Art 308 “El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, en una cantidad o por un valor superior a cien mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido” (BOE, 1995)

Cada uno de estos tipos de delitos fiscales, donde, dónde a mi modo de ver considero que la diferenciación más adecuada es, según la naturaleza del entorno en que se realiza la defraudación (a la tesorería de la Seguridad Social, tramas fiscales en relación con aportaciones de fondos europeos, a la Agencia Tributaria, en las obligaciones fiscales del ámbito empresarial y en las obligaciones fiscales contraídas al recibir subvenciones y ayudas de las Administraciones Públicas) y donde dentro de esta tipología general mencionada, existen diferentes comportamientos o formas de ejecución de cada uno de ellos, así como los límites específicos de cada uno para incurrir en cada uno de los delitos según lo dispuesto en cada uno de sus artículos regulatorios. Si bien es cierto, que la primera regulación en un texto normativo del delito fiscal, fue, tal y como se explicó durante el análisis de la evolución histórica del delito fiscal y su regulación, en la *Ley 50/1977 sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, en el artículo 35 citado textualmente anteriormente. Como bien se mencionó fue la primera vez que se regulaba el término *delito fiscal* textualmente hablando, y, aquella regulación de la Ley 50/1977 sienta la base del hoy en día artículo 305 del Código Penal actual. Es, por tanto, que, de cara al análisis del tipo, utilizaremos las conductas típicas y límites recogidas en dicho artículo, como forma de análisis general a lo que podríamos considerar actuaciones de inherentes al delito fiscal, dado que considero que el análisis del tipo del delito contra la Hacienda Pública recoge todas aquellas conductas recogidas en los demás tipos penales de índole fiscal, con excepción de las particularidades que presenta el delito fiscal contable, del incumplimiento de las obligaciones contables establecidas por la Ley Tributaria

VI.5 ANÁLISIS DEL TIPO: EL ARTÍCULO BASE DEL DELITO FISCAL: ARTÍCULO 305.

VI.5.1 CONTEXTUALIZACIÓN DEL ARTÍCULO

Regulado en el Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, el primer artículo del capítulo, es decir, el artículo 305, de acuerdo a la evolución histórica de las regulaciones penales de las conductas defraudatorias o de ocultación en el ámbito tributario, podemos considerarlo con el artículo base del delito fiscal, pues su redacción hoy en día va ligada a la primera estipulación en un texto normativo penal del concepto de delito fiscal que introduce la Ley 50/1977, sin perjuicio de las modificaciones que se han llevado a cabo con la evolución del sistema recaudatorio que ha precisado de sus respectivas modificaciones en la tipificación del delito fiscal recogido hoy en día en el artículo 305. A su vez, el encuadramiento del artículo 305 del CP, como referencia normativa de delito fiscal dado su precedente histórico, considero que no exime de la naturaleza y de la inclusión dentro de la materia del delito fiscal a los demás artículos recogidos en el Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, regulado cada uno de ellos con las especificaciones necesarias en el tipo para salvaguardar el interés protegido por las normas penales.

Art 305 CP “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” (BOE, 1995).

A la hora de analizar el tipo básico el delito fiscal de fraude a la Hacienda Pública, debemos de sustraer los aspectos más relevantes que nos otorga el tipo:

En primer lugar, el precepto del tipo básico del delito fiscal, tipifica como delito la actuación defraudatoria en materia de tributos, referidos estos, según como señala el artículo segundo de la Ley General Tributaria a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como al disfrute de beneficios fiscales, siendo considerado estos como las deducciones, exenciones o bonificaciones. El tipo señala el límite cuantitativo de la defraudación, ya sea vía elusión de tributos o mediante la obtención ilícita de beneficios fiscales mencionados, en un montante de 120.000 euros para incurrir en el tipo.

De acuerdo con la STS 801/2008, del 26 de noviembre; para satisfacer las exigencias del tipo:

“el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido” (TS, 2008).

En cuanto a la naturaleza jurídica del precepto normativo del artículo 305, dado la generalidad expuesta en su redacción, como bien hemos detallado en el epígrafe correspondiente a las diferencias entre el delito y la infracción administrativa, existen dos vertientes acerca de esta naturaleza, la primera sostenida de forma mayoritaria por la doctrina, donde califica al delito fiscal, como un delito común, es decir *“aquel que no requiere reunir una cualificación especial o personal en el agente que lo comete”* (UNAV, 2023). Esta primera postura será la que atiende al sentido gramatical de lo estipulado en el propio artículo, y haciendo, por ende, general la capacidad del artículo para declarar autor de un delito contra la Hacienda Pública a un mayor número de sujetos. Por el otro lado, en cambio, la Sala de lo Penal del TS, defiende que la naturaleza jurídica del delito fiscal es puramente la de un delito especial, es decir, *“aquel que requiere, para poder ser su autor, una específica cualificación en el sujeto que lo comete”* (UNAV, 2023). Esta última clasificación realizada del tipo, viene así recogida en la STS 499/2016 del 9 de junio, donde *“la jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber, el expuesto en el artículo 31 de la C.E”* (STS, 2016). La defensa del delito fiscal como un delito especial, va ligada a la posición específica que así atribuye la Ley General Tributaria, en su artículo 36.1, *“Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”* (BOE, 2003), y por tanto, la defensa del delito fiscal como delito especial va ligada a que únicamente podrá ser sujeto activo del delito fiscal, aquel que reúna las condiciones de sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria.

Las expuestas, son las visiones acerca de la naturaleza jurídica que se tienen entendidas hoy en día, y que serán más profundamente desarrolladas en el análisis del sujeto activo del tipo penal.

El tipo penal, por tanto, es un tipo penal en blanco, del cual necesita complementación para completar el tipo penal en la legislación tributaria. Así lo sostiene la mayor parte de la jurisprudencia y así también lo recoge la STC de 4 de octubre de 2010 la cual afirma en el sentido:

“... es necesario recordar que el delito de defraudación a la hacienda pública del art. 349 del Código penal de 1973 (que se corresponde con el actual art. 305 del Código penal de 1995) se configura como un «tipo penal en blanco esto es, como una norma penal incompleta en la que «la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta” (BOE, 2010).

Bien es cierto de que la norma penal, como hemos mencionado previamente deja abierta las posibilidades en la comisión del mismo, es decir, cada uno de los tributos cuya defraudación se investigue, tiene su propia regulación y sus propios procedimientos a cumplimentar. Por lo tanto, la función jurídica del artículo 305 del CP es la de servir de base para determinar el supuesto de hecho de la norma penal con el fin de que la demás normativa tributaria le sirvan de complemento a fin de poder determinar las conductas típicas penadas.

Por tanto, será relevante a modo de introducción al posterior análisis del tipo con sus aspectos objetivos y subjetivos, determinar que, la jurisprudencia, y la corriente doctrinal seguida en materia de delitos contra la Hacienda Pública, requiere de la conducta típica defraudatoria, mediante el incumplimiento de las obligaciones tributarias que

corresponden a cada obligado, así como la actuación fraudulenta que sea indicativo de que el fin perseguido por el defraudador, sea la verdadera ocultación de sus obligaciones tributarias o el disfrute de beneficios que no le corresponde, siempre y cuando se encuadre dentro del límite cuantitativo estipulado por el tipo.

VI.5.2 ELEMENTOS OBJETIVOS DEL TIPO:

VI.5.2.1 LA CONDUCTA TÍPICA:

“Conducta o actuación humana descrita con sus características objetivas y, en su caso, subjetivas en el tipo de delito” (RAE, 2023) . El análisis de la conducta típica va relacionado con la observancia de la concurrencia entre el comportamiento o las acciones llevadas a cabo por un supuesto sujeto activo, y, lo estipulado en la norma penal. Esta concurrencia entre el comportamiento llevado a cabo y su encaje dentro de lo estipulado y descrito en un precepto penal, indica en abstracto, la comisión del delito, sin perjuicio de los demás objetos que forman el tipo objetivo y el tipo subjetivo de la norma penal en cuestión.

Unos de los conceptos más relevante y al que se ha atendido con especial distinción a lo largo del presente trabajo es la defraudación. La defraudación podría ser considerada como la conducta típica por excelencia del tipo del delito fiscal. El precepto del artículo 305, nos señala que esta defraudación, puede ser llevada a cabo mediante una acción o una omisión. La defraudación, bien es definida dentro del Informe del Observatorio Administrativo entre la AEAT y la Secretaría de Estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹¹, como *“el perjuicio patrimonial ocasionado por el incumplimiento consciente de un deber tributario o como el perjuicio patrimonial causado mediante engaño”* (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia, 2006). Por ello, el tipo recoge los dos comportamientos generales por los que se podrá determinar que se está defraudando a la Hacienda Pública. El primero de ellos, se defraudará mediante una acción, cuando existe una conducta que conlleve necesariamente a eludir las obligaciones tributarias a satisfacer o a disfrutar de unos beneficios fiscales que no correspondieran. Por otro lado, la defraudación vía omisión, supone la dejación de las obligaciones tributarias que conlleven una elusión de las obligaciones tributarias o la obtención por este de unos beneficios fiscales no correspondidos. Es de especial relevancia la STS 171/2011, del 17 de marzo de 2011, donde aclara de forma correcta las conductas típicas de defraudación mediante acción como omisión. La sentencia del Tribunal Supremo señala que *“debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado... quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible.”* (STS 171/2011, 2011). Añadiendo, en el mismo fundamento de Derecho que *“Existe también ánimo de defraudar, pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto”* (STS 171/2011, 2011).

Por tanto, queda reconocido jurisprudencialmente que el núcleo del delito fiscal, es decir, la defraudación se produce mediante una conducta activa (acción), como pasiva (omisión), y podemos afirmar que nos encontramos ante un delito de resultado al ser

¹¹ PRIMER INFORME DEL OBSERVATORIO ADMINISTRATIVO PREVISTO EN EL CONVENIO DE 30 DE JUNIO DE 2005 ENTRE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA

preceptiva la exigencia de un menoscabo patrimonial o de principios constitucionales, como veremos más adelante, sobre la Hacienda Pública y la Seguridad Social cuantificada según lo dispuesto en los artículos correspondientes.

VI.5.2.1.1 MODOS DE DEFRAUDAR.

En el mismo análisis de la conducta típica es necesario conocer cuáles son las acciones concretas que se llevan a cabo a partir de la acción y la omisión defraudatoria.

En primer lugar y apoyados en el propio artículo 305, nos señala la elusión del pago ya sea de: “*de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta*” (BOE, 1995). Atendiendo al término de la elusión considero que es primordial diferenciar entre la elusión fiscal y el término que considero al que realmente hace referencia el precepto normativo del CP. Es una cuestión crítica dado que formalmente, la elusión fiscal “*consiste en el uso de mecanismos legales para reducir o evitar el pago de impuestos. Se caracteriza por no contradecir las normas, sino en valerse de sus defectos para obtener un beneficio económico*” (Westreicher, 2019). La elusión fiscal por tanto son aquellos mecanismos llevados a cabo, en gran medida por las grandes empresas y grupos multinacionales mediante los cuales se hacen valer de las minuciosidades de la ley, para reducir la carga impositiva a satisfacer, siempre dentro del marco legalmente establecido. Es conocido hoy en día el caso de Ferrovial y su traslado de la sede a Países Bajos, donde le va a reportar una serie de beneficios a nivel internacional al poder obtener una mejor financiación y su entrada en los mercados internacionales como la bolsa americana en mejores condiciones a las que ostenta en España, y a su vez, le va a permitir, una rebaja fiscal, por ejemplo, en la reducción del pago por dividendos repartidos, de intereses por préstamos a filiales o una reducción de las cotizaciones sociales a satisfacer. Todo ello, si ser yo el que contradiga a la compañía y afirme que su traslado tiene fines de mejoras condiciones fiscales y no de crecimiento económico como alega esta. Por tanto, en lo relacionado con las ventajas fiscales mencionadas que obtendrá la compañía, supone una elusión de la carga tributaria que le correspondería satisfacer si no hubiera llevado a cabo el traslado mencionado, y por tanto, en el momento en que una empresa de acuerdo al estudio minucioso de la ley y su respeto a ella, se hace valer de los mecanismos que esta ofrece, se encuentra eludiendo impuestos. Por ello, la técnica de la elusión fiscal es legal, y, la contradicción viene al ver recogido en el tipo del artículo 305, la palabra *elusión*. Considero, que el sentido de la palabra del artículo, no hace referencia a la elusión legal de tributos explicada previamente, sino, que, hace referencia al sentido de la palabra mediante el cual, eludiendo, *no se tiene en cuenta algo de forma intencional*, como recoge en una de las defunciones de la elusión la RAE.

Una vez hecho clarificación del concepto de elusión, podemos señalar atendiendo al segundo sentido mencionado de la palabra que, según el tipo, se podrá eludir, tanto “*el pago de tributos, como las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o los ingresos a cuenta de retribuciones en especie*” (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia, 2006) Así como “*la obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales*” (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia, 2006).

- La elusión de los tributos, así como de las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta, tienen una relación directa con los impuestos estatales tales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto de Sociedad

(IS) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al ser las obligaciones derivadas de estar sujeto a dichos impuestos.

- Por otro lado, las cantidades retenidas o que se hubieran tenido que retener los ingresos a cuenta en especie, suscitó un problema jurisprudencial entre si estas modalidades de eludir, suponían un delito fiscal o un delito de apropiación indebida. El informe citado así lo recoge *“La elusión del pago de retenciones se introdujo en el tipo penal por la Ley Orgánica 6/1995 con objeto de zanjar el intenso debate jurisprudencial que existía en torno a su calificación jurídica como delito fiscal o delito de apropiación indebida, debate que antes de la citada reforma se inclinaba mayoritariamente por considerar la falta de ingreso de las retenciones practicadas como apropiación indebida dada su condición de pago a cuenta y no de tributo. No obstante, la nueva regulación incluyó, además de la elusión del pago de cantidades efectivamente retenidas, la de aquellas cantidades que debiendo haberse retenido no se retuvieron”* (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia, 2006)

Por otro lado, la segunda de las acciones tipificadas en el artículo 305, que puede ser llevada a cabo mediante acción y omisión, es la correspondiente a la segunda parte del precepto el cual hace referencia al disfrute indebido de beneficios fiscales. La conducta causante de este disfrute indebido de beneficios fiscales, aparece tipificada desde la entrada en vigor de la Ley 50/1977. La jurisprudencia intervino con el ánimo de solventar el conflicto creado entre la aplicación del tipo del delito fiscal y su viabilidad o su inhibición en favor de un delito de estafa, ya que, cuando se lleva a cabo una simulación con el fin de obtener una devolución, por ejemplo, generándole así un beneficio fiscal indebido, y, donde, concurriría la estructura principal del tipo delictivo del delito de estafa: engaño idóneo y daño patrimonial consecuencia del engaño.

VI.5.2.2 BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

El bien jurídico protegido es *“todo bien, situación o relación deseada y protegidos por el Derecho. Existe protección jurídica cuando distintos intereses humanos son receptados y regulados por el derecho de manera que se transforman en bienes jurídicos protegidos con un estatus especial del que se derivan consecuencias jurídicas”* (Río, 2020). Basta con analizar el sentido del tipo pues, para poder determinar el bien jurídico protegido en los delitos fiscales. Existe un encuentro entre dos intereses susceptibles de poder ser considerados bienes jurídicos protegidos de los delitos contra la Hacienda Pública. Considero que este encuentro se da entre la visión patrimonial de la Hacienda Pública, y la visión protectora de los mandatos constitucionales recogido en el artículo treinta y uno de la Constitución Española. Ambas concepciones recogidas y que considero que debemos de guiarnos por la jurisprudencia para poder señalar una efectiva determinación del bien jurídico protegido de los delitos de esta índole, atienden a intereses sociales y bajo una esfera donde ha de privar la igualdad, la responsabilidad social y la ética. Apoyándonos en sentencias relevantes que se han pronunciado acerca de la delimitación del bien jurídico protegido de los delitos fiscales, la STS 182/2014, del 11 de marzo señala que:

“Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la

esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática. Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas” (STS, 2014).

Resulta de gran relevancia, la STS- 2ª del 27 de diciembre de 1990, el conocido “Caso Lola Flores”, donde hace una referencia al concepto del bien jurídico protegido en materia de un delito fiscal, pronunciándose así:

“el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 de la CE, que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico y el 31 de la misma Ley, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva” (STS, 1990).

Por tanto, de la jurisprudencia extraída, podemos determinar las dos vertientes, que, en mi opinión son válidas a la hora de la determinación del bien jurídico protegido:

1. El patrimonio de la Hacienda Pública
2. El principio constitucional de la igualdad trasladada al principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Ambas teorías son justificables y tienen un respaldo potente que las sustentan, dado que estamos hablando de “la gasolina” del Estado y de las administraciones y entidades locales, autonómicas y forales, cuando hablamos de la recaudación de tributos. La necesidad por tanto de proteger los intereses patrimoniales de las Administraciones, supone una de las bases en la construcción de un mayor bienestar social y desarrollo.

Por el contrario, la comisión de un delito fiscal o contra Hacienda Pública, supone unas consecuencias globales a nivel de alcance hablando. Como hemos comentado, a parte del menoscabo de principios constitucionales o del daño al patrimonio estatal, son los propios ciudadanos en su conjunto quienes se verían altamente afectados por las prácticas defraudatorias de unos pocos, al verse reducida la capacidad de estos para poder obtener servicios o beneficios ofrecidos por las entidades públicas financiadas mediante el pago de las obligaciones tributarias.

En conclusión, es importante conocer cuál es la motivación legal que da lugar a la protección del interés y del bien jurídico protegido, dado que, el bien jurídico protegido, según lo dispuesto en la regulación, se lesiona en primera instancia mediante la actuación fraudulenta de engaño y la omisión consciente y voluntaria de las obligaciones tributarias, y quedará materializado el daño, cuando se determina el montante total defraudado, lo que hace que hablemos de un delito fiscal y no de una infracción administrativa.

VI.5.2.3 SUJETOS INTERVINIENTES EN EL DELITO FISCAL

VI.5.2.3.1 EL SUJETO PASIVO

Para finalizar el análisis del tipo objetivo del tipo fiscal, debemos de hacer mención a las figuras humanas que forman parte en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Mediante el análisis realizado sobre el bien jurídico protegido, hemos dejado clara al primero de los sujetos intervinientes en una relación penal de tipo fiscal. El *sujeto pasivo* de un delito fiscal será el titular del bien jurídico protegido, el titular del interés que origina la necesidad de ser protegido por una norma penal. Por tanto, atendiendo a la teoría patrimonial del bien jurídico protegido, el sujeto pasivo será la Hacienda Pública. La STS 504/2019, del 19 de febrero de 2019, señala que “*El delito contra la Hacienda Pública tipificado en el artículo 305 del Código Penal, es un delito de resultado que se comete mediante la realización de una acción o de una omisión para la obtención de un resultado concreto que determina un perjuicio económico para la Hacienda Pública cuando alcance la cantidad fijada en la norma penal (actualmente 120.000 euros)*” (STS, 2019). La propia sentencia nos muestra como individualiza el perjuicio económico a una figura, la Hacienda Pública siguiendo así, una vez más la jurisprudencia la teoría que señala que el bien jurídico reside en el patrimonio público.

VI.5.2.3.2 EL SUJETO ACTIVO

En la segunda de las figuras personales, el sujeto activo, encontraremos mayores dificultades a la hora de su determinación, dado la propia naturaleza del delito fiscal, y el carácter defraudatorio y propenso a engaño que lo caracteriza, lo que dificulta la capacidad de los órganos judiciales e instituciones participes en la lucha contra el fraude fiscal, a determinar quién es el verdadero responsable y autor de los delitos de defraudación tributaria. Respecto la determinación de la autoría, por tanto, irá ligada a la clasificación acerca de la naturaleza jurídica que se hace del delito: la defensa doctrinal del delito común y la defensa del TS del delito especial de infracción de deber. La defensa del delito fiscal como delito común, relacionada a fin de determinar el sujeto activo de la conducta típica, será, independiente que la persona que defraude presente la condición de obligado tributario, y por tanto, aparezca la posibilidad de poder considerar sujeto activo de un delito contra la Hacienda Pública a un asesor fiscal. Mediante esta vertiente, se defiende que deberá de ser considerado sujeto activo de la conducta delictiva, aquel que se encuentre en una posición para poder defraudar a la Hacienda Pública y menoscabar el bien jurídico protegido, de las formas recogidas en la legislación penal.

Por otro lado, al hilo de lo expuesto epígrafes más arriba donde se hace mención a las dos visiones sobre la naturaleza jurídica del delito fiscal, en esta segunda, defendida por la jurisprudencia del TS, va ligada con la posición de obligado tributario regulada en la Ley General Tributaria (LGT), donde únicamente podrá ser sujeto activo, el obligado tributario de la relación jurídico tributaria, es decir, el sujeto pasivo de la señalada relación tal y como regula el artículo 36 de la LGT, o el representante legal o voluntario, ya que será éste el que ocupe la posición del obligado tributario y será por tanto el sujeto activo obligado al pago de las obligaciones tributarias. La STS del 2 de marzo de 2005 (FJ 3º), señala que las leyes tributarias establecen al contribuyente como la persona física o jurídica a la que se le impone la responsabilidad de pagar impuestos según los hechos

imponibles definidos por la ley. Añade, además, que el delito se clasifica como delito especial propio, ya que se solo pueden ser posibles perpetradores aquellos sujetos tributarios que tienen una obligación tributaria específica.

A modo de conclusión, considero que el delito fiscal debe ser considerado como un tipo de delito especial y específico. Esto significa que solo puede ser cometido por aquellos individuos que cumplen con todas las características esenciales de un obligado tributario. Es evidente que este delito ocurre cuando alguien defrauda a la Hacienda Pública de acuerdo con lo establecido en el artículo 305 del Código Penal. Sin embargo, esta conclusión no implica que una persona externa, como un asesor fiscal, no pueda incurrir en responsabilidad penal en función de su propia conducta específica, y por tanto, será sujeto activo del delito fiscal, aquel que cumpla con la condición de obligado tributario.

VI.5.3 ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO

El dolo, definido como *“la conducta antijurídica, culpable y punible, de realizar u omitir una acción con conocimiento y plena voluntad de realizar u omitirlo, con el ánimo de infringir la ley penal”* (Pascual, 2022). El dolo es una de las formas de manifestación del principio de culpabilidad recogido en artículo quinto del CP. Así como en el artículo diez del CP señala que *“son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley”* (BOE, 1995). El elemento subjetivo, irá ligado con la concurrencia negativa o la ausencia de las causas de justificación reguladas en el artículo veinte del CP.

En el tipo penal, el elemento subjetivo se trasladaría hacia la conducta consciente y voluntaria que persigue el fin de rebajar la carga impositiva a satisfacer u obtener beneficios fiscales indebidos de forma consciente y voluntaria. El elemento subjetivo irá pues, de la mano con uno de los conceptos clave mencionados, la defraudación. Como bien explicamos, es necesario para que se impute un delito fiscal, la necesidad del ánimo de defraudación en el sujeto activo, es decir, el dolo es inherente a la defraudación.

Conocidas as formas del principio de imputabilidad de la culpabilidad del artículo 10 del CP -dolo o imprudencia- será únicamente en el tipo penal del delito fiscal, la forma dolosa la que concurra, no teniendo lugar así la comisión imprudente del delito, tal y como recoge la doctrina. Existen diferentes doctrinas defensoras de los diferentes tipos de dolo y de su concurrencia en el tipo penal.

VI.5.4 DOCTRINA MAYORITARIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL TIPO

En primer lugar, la doctrina mayoritaria sostiene que *“el delito fiscal puede cometerse con dolo eventual, es decir, sería suficiente con que el autor conozca la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conlleven una actividad defraudatoria idónea para causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública”* (Santacana, 2021). Es concurrente en los delitos que no recoge forma imprudente, la admisión del dolo eventual, mediante el cual, para el autor, se le ha de presentar el resultado típico como una opción o consecuencia improbable de su comportamiento. El Doctor Joaquim Bages, respecto de la doctrina mayoritaria donde se acepta el dolo eventual señala que *“el dolo eventual reside en la confluencia de diferentes factores capaces de dificultar la obtención del mínimo grado de conocimiento del hecho necesario para excluir el error de tipo, como son por ejemplo, la existencia de determinados*

deberes jurídicos extrapenales de carácter tributario o la naturaleza del delito fiscal como norma penal en blanco cuyo complemento debe de hallarse en la normativa tributaria” (Santacana, 2021). Continúa el autor, mencionando la teoría originada por Mezger según la cual *“para la existencia de dolo no sería necesario un conocimiento exacto del significado jurídico del hecho, sino que bastaría un conocimiento aproximado, al nivel de un no experto”* (Santacana, 2021).

El Doctor, mediante lo expuesto previamente, nos viene a justificar la doctrina mayoritaria que sostiene la existencia de dolo eventual -junto con el dolo directo- en los delitos penales. Ello lo justifica con la teoría de Mezger, un reconocido teórico penal de origen alemán, que sostiene que aún con todos los factores existentes alrededor de la norma penal que pudieran alejar del dolo al sujeto activo y acercarlo al error del tipo, (como podrían serlo la existencia de deberes jurídicos extrapenales de naturaleza tributaria, cuyo conocimiento no es de común conciencia, por así decirlo), bastaría con ese conocimiento básico que se presupone a una persona en la posición de obligado tributario, dado el carácter de generalidad y de alcance universal en nuestro país del deber de contribución al patrimonio público. Por lo cual, el sujeto activo cuyo comportamiento sea dedicado a eludir, aunque la posibilidad de obtener el resultado típico sea improbable, lo hará bajo un dolo eventual, y, nunca, bajo una imprudencia, ni siempre, bajo un dolo directo. Una de las modalidades del dolo eventual recogidas jurisprudencialmente como así lo recoge la STS 817/2010 del 30 de septiembre de 2010, es la de la ignorancia deliberada como causa de la confirmación de condena por delito contra la Hacienda Pública.

Veremos el encaje de esta doctrina dentro de la teoría del engaño, respaldada tanto doctrinal como jurisprudencialmente.

VI.5.5 DOCTRINA MINORITARIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL TIPO

Por otro lado, la doctrina minoritaria defiende la existencia del dolo directo, es decir que el resultado típico sea la consecuencia necesaria de la actuación del sujeto activo. Supone la existencia total del elemento cognitivo y del elemento volitivo en la conducta de este. Por ello, esta doctrina, repito, minoritaria, defiende que para la existencia de delito fiscal basta con tener ánimo de defraudación y el conocimiento *“con exactitud de la cantidad objeto de defraudación”* (Santacana, 2021). La doctrina minoritaria del dolo directo, se ciñe al sentido gramatical del verbo defraudar, ya que, considera que el ánimo de eludir impuestos o de disfrutar de beneficios fiscales indebidos sería imposible sin la existencia de un claro conocimiento de la ilicitud de ello y sin una clara voluntad de querer llevarlo a cabo teniendo el resultado típico como una consecuencia necesaria de la conducta. No teniendo lugar, según la corriente, el dolo eventual.

VI.5.6 LA TEORÍA DEL ENGAÑO EN EL TIPO SUBJETIVO DEL DELITO FISCAL

A modo de consideración, por tanto, la doctrina mayoritaria, defiende pues, la teoría del engaño. Esta, está basada en *“que el verbo defraudar exige la presencia de un engaño, no siendo suficiente para el injusto típico con un mero no pagar, sino que habría de desplegar una conducta engañosa de ocultación de las bases tributarias que impida la liquidación del tributo correspondiente”* (Rebolledo, 2021).

Lo que viene a defender la presente teoría es que ha de darse una acción o un comportamiento engañoso que impida o dificulte la capacidad de la Hacienda Pública para llevar a cabo las comprobaciones necesarias y así la correcta recaudación, no siendo por tanto típicas aquellas actuaciones que no impiden el correcto funcionamiento de la

Hacienda Pública, las cuales serán susceptibles de infracción administrativa. Estaremos por tanto hablando de un dolo específico. Así lo recoge la STC 120/2005 del 10 de mayo de 2005¹² donde haciendo mención al elemento subjetivo del tipo penal sostiene que *“el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito”* (STC, 2005). A su vez, a STC 57/2010, se pronuncia en los siguientes términos *“La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico del verbo defraudar si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello”* (STC, 2010).

Por tanto, se incurrirá en el tipo penal cuando al resultado típico basado en la defraudación a la Hacienda Pública mediante la disminución o la no tributación de lo exigible, le acompañe el elemento defraudatorio del dolo específico, ya sea directo o eventual, basado en el engaño lo cual supone el conocimiento y la voluntad de engañar a la Hacienda Pública.

VI.5.7 ASPECTOS RELEVANTES SUSCEPTIBLES DE ANÁLISIS DEL TIPO

VI.5.7.1 CIRCUNSTANCIAS QUE EXIMEN O MODIFICAN LA RESPONSABILIDAD PENAL

Una vez analizados el tipo penal en sus elementos objetivos y subjetivos, debemos analizar aquellas circunstancias que eximen o modifican la responsabilidad del sujeto activo a la hora de haber cometido una conducta típica que provoque el resultado típico.

VI.5.7.1.1 CONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El artículo catorce del C.P recoge que *“el error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”* (BOE, 1995).

El error previsto en la legislación penal, afecta al análisis del tipo a la hora de la determinar la concurrencia del elemento subjetivo que requiere el tipo penal del delito fiscal como hemos analizado previamente. El error que modifique o que exima de responsabilidad al sujeto, ha de valorarse en la conducta defraudatoria del sujeto activo, es decir, se ha de analizar las circunstancias que provocan en el sujeto el conocimiento y la voluntad por generar un engaño que atente contra el patrimonio de la Hacienda Pública

¹² *“Sala Segunda. Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005. Recurso de amparo 5388-2002. Promovido por don Carlos Folchi Bonafonte frente a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que le condenó por un delito fiscal del Código penal de 1973. Vulneración de los derechos a la legalidad penal y a ser informado de la acusación: condena por delito de defraudación a la hacienda pública utilizando el concepto de fraude de ley tributaria; acusación por negocio simulado y condena por fraude de ley”.*

e infrinja los preceptos constitucionales que regulan el ordenamiento tributario. Es decir, la influencia del error en el dolo específico requerido en el tipo penal del delito fiscal.

El principal problema que nos encontramos a la hora de la determinación de esta figura que exime de responsabilidad, es a la hora de valorar cuanto de real es la equivocación o la ignorancia que el sujeto alega como justificación de su elusión fiscal. Frecuentemente, los sujetos se apoyan en lo comentado, en la ignorancia de saber que una norma tributaria le obliga al pago o que una conducta que lleve a cabo está sometida al pago de ciertos tributos, retenciones...

El delito y su naturaleza dolosa, hace preguntarnos, a partir de que punto debemos de considerar que el sujeto es consciente o debe de ser consciente de que está sometido a una obligación tributaria emanada de una relación jurídico-tributaria. Para ello, la doctrina, en ocasiones se inclina a favor de la delimitación mencionada que propuso en el análisis del tipo subjetivo del delito penal, Mezger, donde el sujeto basta con que conozca *“un conocimiento aproximado, al nivel de un no experto”* (Santacana, 2021)

Por otro lado, existe la defensa de que no será imputable el dolo, y por tanto no concurrirá el elemento subjetivo del tipo, eximiendo de responsabilidad penal, cuando el sujeto no posea el conocimiento suficiente de haber realizado un hecho imponible que le genera una obligación, que le sitúa en la posición de sujeto pasivo en una relación jurídico-tributaria. Es decir, la obligación nace en el momento que se genera esta obligación tributaria, que acarrea una serie de obligaciones. Cuando se genera la obligación tributaria, a su vez, nacen obligaciones y deberes de índole complementario que han de ser cumplidos por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria para no incurrir y poder estar en situación de ser un sujeto pasivo de un tipo penal. Serán estos deberes complementarios lo que faciliten y otorguen ese nivel de información y por consiguiente de conocimiento necesario al sujeto a partir del cual, le situará en posición de poder defraudar, mediante dolo específico.

El hecho de que una persona física se someta a una relación jurídica-tributaria a partir de la cual reciba información acerca de la naturaleza de la obligación junto con los deberes que acarrea, es decir lo que podríamos llamar *“las obligaciones de la obligación”*, le sitúa en un nivel de conocimiento que será suficiente para determinar la concurrencia de dolo específico si realiza una conducta que dañe el patrimonio de la Hacienda Pública.

La no concurrencia de estos elementos requeridos por la ley que dotan de conocimiento al sujeto, excluirá el dolo, al estar el contribuyente en una situación de ignorancia respecto a la relación jurídica a la que pertenece.

VI.5.7.1.2 EL ERROR DE TIPO Y EL ERROR DE PROHIBICIÓN

Una de las cuestiones más conflictivas a la hora de analizar las circunstancias modificativas de la responsabilidad penal de los delitos fiscales es la concurrencia de errores de tipo y errores de prohibición.

Como hemos dicho, es necesario a fin de determinar la responsabilidad penal, la concurrencia tanto de los elementos objetivos y subjetivos (dolo específico) como la ausencia de las causas de justificación del tipo negativo.

Error de tipo es aquel *“que se produce cuando un sujeto comete un delito sin conocer los elementos del tipo objetivo sobre los hechos que constituyen la infracción o sobre las circunstancias agravantes de la misma o que lo cualifican”* (Pascual, 2022).

Como hemos señalado en las situaciones en que el sujeto no tenga conocimiento, de los presupuestos de la prohibición, excluye el dolo al no ser una conducta valorada negativamente por el ordenamiento jurídico, aun siendo la conducta típica. Por ello, es de importante análisis lo expuesto en el epígrafe anterior *del conocimiento de la obligación tributaria*. Las consecuencias jurídicas reguladas para el error de tipo en el CP, osn las de valorar a tenor de leyes técnicas y científicas si el error es vencible o invencible, para lo cual, recoge el CP, la extinción de la responsabilidad en caso de que sea invencible y la atenuación del dolo en forma de imprudencia en caso de error vencible.

En el análisis del tipo subjetivo, vino que, en España, únicamente se regula la tipificación imprudente del delito fiscal, por lo que será coincidente el hecho de que el error de tipo sea vencible o invencible, ya que al excluir el error de tipo el dolo, exime directamente de responsabilidad no teniendo lugar “la rebaja” al tipo imprudente. Las consecuencias recogidas para los tipos en los que únicamente se recoge su modalidad dolosa son:

- *“El error excluye la responsabilidad civil por el delito”* (Cadavid, 2022)
- *“Frente a la conducta en error de tipo no cabe legítima defensa, solo la más limitada reacción del estado de necesidad defensivo”* (Cadavid, 2022)
- *“Puede fundamentarse autoría mediata de quien provoca o aprovecha el error del sujeto, puesto que se trata de una causa de justificación de la acción que puede o no excluir el desvalor de resultado”* (Cadavid, 2022)
- *“No puede apreciarse participación punible según el principio de accesoriedad limitada de la participación, puesto que la conducta no es típicamente antijurídica”* (Cadavid, 2022).

Mientras, el error de prohibición *“tiene lugar cuando una persona comete un delito sin saber que se trata de una infracción penal, bien porque cree que se trata de un acto que no está prohibido o porque cree que tiene autorización para obrar de ese modo”* (Pascual, 2022). Su tratamiento doctrinal es más difuso en el delito fiscal y por ello no se ha abordado una postura clara acerca de ello. Las consecuencias jurídicas recogidas por el CP, para los supuestos en que pudiera darse el desconocimiento causante de un error de prohibición, son, tal y como en el error de tipo, la exclusión de la culpabilidad ante un error de tipo vencible y “la rebaja” a imprudencia de la culpabilidad si el error es invencible, con la especialidad de que estamos ante un delito que no contempla su forma imprudente, por lo que tanto el error vencible como invencible, será coincidente.

Considero, que un error de prohibición ha de tener las mismas consecuencias jurídicas que las recogidas para el error de tipo, es decir, la exclusión del dolo específico y con ello la responsabilidad penal, dado que ambos

VI.5.7.2 REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA

Uno de los aspectos más característicos de los delitos fiscales es la regularización de la situación tributaria.

Introducida en la reforma de la LO 6/1995¹³ y recogida su redacción en el artículo 305.4 CP como:

¹³ “Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” (BOE, 1995)

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

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria” (BOE, 1995).

La regulación de la situación irregular tributaria, supone, por tanto, una excusa absolutoria y así lo recoge la jurisprudencia, dado que analizándolo como un tipo aparte, mediante el reintegro de la cuota tributaria y el cumplimiento de los requisitos objetivos, subjetivos y formales que posteriormente analizaremos, no se llega a lesionar el bien jurídico protegido, (considerando que nos encontramos ante un delito de resultado doloso) y la acción de reembolsar, sería equivalente a la de satisfacer el tributo.

Véase lo recogido en la STS de 29 de mayo de 2009, citando la STS 636/2003 de acuerdo al tratamiento de excusa absolutoria que hace del apartado cuarto del artículo 305:

“Y en esa misma línea se pronuncia la Sentencia 636/2003, de 30 de mayo, en la que se declara que “... regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago” recordando que “el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento”.” (STS, 2009).

Según lo recogido en la citada sentencia, cita como elementos esenciales de la regulación tributaria:

- En primer lugar, la autodenuncia, es decir, considero que es el comportamiento del sujeto tendente a mostrar una voluntad de querer reparar un daño que aún no se ha producido, como forma de evitar incurrir en el tipo penal.
- En segundo y último lugar, la reparación como acto concreto que materializa la autodenuncia, mediante el abono de la cantidad defraudada.

VI.5.7.2.1 ELEMENTOS OBJETIVOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Según lo dispuesto en el artículo 305.4, los elementos objetivos de la regularización, son:

- El reconocimiento de la deuda tributaria
- El pago de la deuda tributaria

A partir de aquí, surgen las diferentes doctrinas y posturas donde se debate entre sí para la consecución de la excusa absolutoria de la regularización tributaria, a parte del reconocimiento de la deuda, es necesario el ingreso íntegro de la cantidad, o si por el contrario, basta con la comunicación a la administración competente de la situación del sujeto así como su voluntad de corregirla. La primera de ellas es la sostenida hoy en día por el TS.

VI.5.7.2.2 ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

Serán las personas físicas (o jurídicas) obligadas mediante la relación jurídico-tributaria y potenciales sujetos pasivos de un delito fiscal, a quienes concierne la facultad de cumplir con los elementos objetivos de la regularización.

También es de especial relevancia el hecho de que se aprecie el “dolo contrario” en esta excusa absolutoria, quiero decir, debe de ser consciente de que su situación no es la debida, que puede incurrir y ser condenado por un delito contra la Hacienda Pública, y por ello, mediante el elemento volitivo, tener la voluntad propia de querer regularizar su situación.

VI.5.7.2.3 ELEMENTOS TEMPORALES DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

El último de los aspectos a tener en cuenta para poder tener derecho a la aplicación de la excusa absolutoria, y, por ende, no acarrear responsabilidad penal es el elemento temporal.

El elemento temporal hace referencia al momento en el cual el sujeto arrepentido, debe de cumplir con los elementos objetivos y subjetivos del tipo, es decir, cuando debe de llevar a cabo el reconocimiento de la deuda tributaria y cuando debe de efectuar el pago (si se sigue la doctrina del TS) o presentar la declaración complementaria sin ingreso (siguiendo la posición contraria sobre el pago de la regularización).

El artículo 305.4 ya nos señala el elemento temporal cuando hace referencia a que el reconocimiento y pago ha de tener lugar antes de las actuaciones de inspección de por las diferentes instituciones competentes para conocer de ello.

El elemento temporal dependerá del organismo o institución parte del proceso penal y de las circunstancias del caso:

Cuando es el momento temporal para llevar a cabo las actuaciones con el fin de obtener la regulación tributaria:

- Ante la AEAT: “antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a

la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización” (BOE, 1995).

- Sino se han producido las actuaciones descritas en el punto anterior, *“antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida” (BOE, 1995)*
- Y de oficio *“antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias” (BOE, 1995).*

Por lo tanto, lo que si deja claro la legislación es que, en la regularización juega un papel fundamental el momento en el que se presenta y se completa el arrepentimiento o la enmendación, ya que, en los casos de lo exigido por la norma fuera del plazo temporal recogido, no será admitido.

VI.5.7.3 PENALIDAD

VI.5.7.3.1 TIPO BÁSICO: ARTÍCULO 305 DEL CP

“La penalidad como elemento del delito se traduce en la imposición de una pena ante la presencia de los demás elementos del delito” (Iberley, 2020). Hará referencia por tanto a las penas tipificadas para cada una de las conductas típicas en que hubiera incurrido el sujeto activo. Según el artículo 305 del C.P, el que incurra en las conductas defraudatorias tipificadas y supere el límite cuantitativo legalmente *establecido “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. Además, 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.” (BOE, 1995).*

Del precepto normativo y su penalidad, podemos distinguir como las penas principales descritas en primera instancia, las referidas a la pena privativa de libertad de uno a cinco años y la multa pecuniaria *“del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”* y las penas accesorias que impedirán al responsable de gozar de beneficios económicos y sociales como la obtención de ayudas públicas, subvenciones y beneficios fiscales y actuaciones de la Seguridad Social durante un periodo de tiempo superior al de la pena privativa de libertad así recogidas en el tipo básico. Las penas accesorias no es más que una manera de calificarlas, ya, que, como señala el precepto del artículo 33.6 del C.P *“las penas accesorias tendrán la duración que respectivamente tenga la pena principal, excepto lo que dispongan expresamente otros preceptos de este Código” (BOE, 1995)*

Las penas privativas de libertad son específicas de aquellas conductas tipificadas en el CP como delitos, y, supone una gran diferencia con el régimen sancionador, el cual no está dotado de capacidad para imponer este tipo de sanciones. El tipo básico recoge para el delito fiscal penas de uno a cinco años, y esta duración es discutida dado al alto número de condenas que se fijan en penas de hasta dos años y dos años exactos, dado que, según lo recogido en el Capítulo III *“de las formas sustitutivas de la ejecución de las penas privativas de libertad y de la libertad condicional” (BOE, 1995),* para las cuales, señala en su artículo 80 que:

“Los jueces o tribunales, mediante resolución motivada, podrán dejar en suspenso la ejecución de las penas privativas de libertad no superiores a dos años cuando sea razonable esperar que la ejecución de la pena no sea necesaria para evitar la comisión futura por el penado de nuevos delitos. Para adoptar esta resolución el juez o tribunal valorará las circunstancias del delito cometido, las circunstancias personales del penado, sus antecedentes, su conducta posterior al hecho, en particular su esfuerzo para reparar el daño causado, sus circunstancias familiares y sociales, y los efectos que quepa esperar de la propia suspensión de la ejecución y del cumplimiento de las medidas que fueren impuestas” (BOE, 1995).

Esta circunstancia que favorece al reo de un delito que cumpla los presupuestos establecidos en la ley y que se ve beneficiado de esta puesta en libertad, supone un perjuicio, en los delitos fiscales, con respecto a la responsabilidad civil que debe de abonar el condenado. Esta responsabilidad civil de la que hablamos, se refiere a ella el apartado séptimo del artículo 305 como *“el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la LGT incluidos sus intereses de demora”* (BOE, 1995)

VI.5.7.3.2 SUBTIPOS AGRAVADOS DEL ARTÍCULO 305 DEL CP

Dentro del tipo básico analizado durante prácticamente la totalidad del trabajo, debemos prestar atención a la tipificación de tres subtipos agravados, especialmente recogidos en el artículo 305, donde las penas básicas de privación de libertad y multas del delito fiscal contra la Hacienda Pública, pasan a ser aplicadas en su mitad superior. Así pues, recoge el artículo que se dará el subtipo agravado del delito fiscal cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- *“Que la cuantía de la cuota defraudada supere los 600.000 euros”* (BOE, 1995)
- *“Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización criminal”* (BOE, 1995)
- *“Que la utilización de personas físicas o jurídicas, entes sin personalidad, paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad de obligado, de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario”* (BOE, 1995).

Es relevante analizar el tercero de las circunstancias que agravan la pena en su mitad superior, en lo referido a la utilización de personas que dificulten las verdaderas características como su patrimonio o identificación del defraudador. El subtipo agravado viene a regular las situaciones provechosas en el ámbito fiscal que los contribuyentes pueden aprovecharse mediante una persona interpuesta figura la cual *“se presta para realizar un acto o un negocio jurídico como si fuese propio, pero que en realidad afecta a otra persona, verdadera interesada en el asunto. Se trata de una ficción encaminada a salvar o a burlar las dificultades legales que impedirían al auténtico interesado efectuar lícitamente el acto o negocio”* (Salvador, 2014). Cobra importancia en estos casos la figura del testafarro¹⁴, adoptando este la posición de persona interpuesta cuando hablamos

¹⁴ Testafarro es la persona que simula la responsabilidad sobre un negocio al cual no le corresponde su titularidad y cede su nombre como titular del mismo. Es una de las figuras más conflictivas dado que su uso esta relacionado en gran medida con las prácticas de tácticas fraudulentas, siendo el ámbito fiscal uno de las áreas más afectadas, de ahí la introducción del subtipo en la *“Ley Orgánica 6/1995 del 29 de junio,*

de delitos fiscales, qué en la práctica será la persona que teóricamente comete el delito fiscal con el fin de favorecer al verdadero defraudador proporcionándole anonimato en su identidad y su patrimonio, haciendo complejo la persecución de las técnicas evasivas y defraudatorias.

El subtipo agravado también recoge la utilización de personas jurídicas como medio para la ocultación y dificultarían de la identidad y patrimonio del defraudador, lo que, hace que el proceso penal se apoye en lo establecido en el ámbito civil doctrinalmente, que será la práctica del *levantamiento del velo* como forma de poder obtener la identidad del verdadero obligado tributario que hacía uso de los diferentes mecanismos mercantiles para defraudar al fisco.

El primero de los agravantes recogido en el subtipo es un aumento considerable de la cuantía defraudada, añadido por el artículo tercero de la “*Ley Orgánica 7/201 de 27 de diciembre por la que se modifica el C.P en materia de transparencia y lucha contra el fraude y en la Seguridad Social*” (BOE, 2012). Uno de los grandes problemas con la legislación del tipo básico del delito fiscal era la cuantificación regulada a partir de la cual se incurría en el tipo (120.000 euros), lo que por una parte generaba que muchas conductas defraudatorias en el seno de tributos de menor escala o menos “relevantes” como puede ser los cedidos a las Entidades Locales o en una medida mayor, ciertos tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, se librarán de ser objeto de un delito fiscal y sus responsables de ser juzgados como tal, suponiendo por tanto un perjuicio patrimonial de la Hacienda Pública así como de las entidades recaudatorias responsables. Estos tributos al gravar unas rentas más bajas, iban a quedar casi en la totalidad de los casos exentas de cumplir con el requisito cuantitativo del tipo, por lo que el ámbito de represión de la norma penal, se basa meramente en los tributos que forman el núcleo de la recaudación total anual y que detallo a continuación con el presente gráfico:

*Ilustración 1: Variación del peso en la recaudación global española entre los años 2007 y 2021.
Fuente: Eldiario.es*

Tipo de impuesto	2007		2021	
	M€	%	M€	%
IRPF	72.614	36,2%	94.546	42,3%
Sociedades	44.823	22,3%	26.628	11,9%
IVA	55.851	27,8%	72.493	32,5%
Impuestos Especiales	19.786	9,9%	19.729	8,8%
Total ingresos tributarios	200.676		223.382	

En el presente gráfico podemos observar como en el año 2021, entre los impuestos sobre la renta física (IRPF), sobre sociedades (Sociedades) y sobre el valor añadido (IVA), suponen casi un 87% del total recaudado por la Hacienda Pública.

por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” (BOE, 1995)

El incremento de la cuantía tipificada busca endurecer y no generar una desigualdad que tendría lugar en los casos en que se defraude una cuantía mínima que aun así incurriera en delito, y otra desorbitada y que fueran castigadas con la misma pena.

VII LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA;

VII.1 DEFINICIÓN Y CONTEXTO.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) o, más bien conocida como la Agencia Tributaria, *“se creó por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 y se constituyó de manera efectiva el 1 de enero de 1992, como una entidad de derecho público adscrita al entonces Ministerio de Economía y Hacienda a través de la antigua Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Cuenta con un régimen jurídico propio distinto al de la Administración General del Estado que le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal.”* (Pública, 2023). Tal y como señala en su artículo segundo, apartado número cuatro el Real Decreto 682/2021¹⁵, *“queda adscrito al Ministerio de Hacienda y Función Pública, a través de la secretaria de Estado de Haciendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria...”* (BOE, 2021). La Agencia Estatal de Administración Tributaria, es por tanto *“una entidad de Derecho Público, con personalidad jurídica y patrimonio propio que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad jurídica, pública y privada, en el cumplimiento de sus fines”* (BOE, 1998)

Es una de las instituciones que más relevancia cobra en los procesos penales de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social dado a las funciones y competencias atribuidas. Tal y como nos muestra de manera oficial el ministerio de Hacienda y Función Pública, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) *“tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.”* (Pública, 2023). Es decir, podemos afirmar que la AEAT, es la institución encargada del correcto funcionamiento de las obligaciones que recaen sobre los obligados con el fin de preservar el y mantener el mandato constitucional recogido en el artículo 31 y al que se ha hecho mención previamente donde *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”* (C.E, 1978).

VII.2 COMPETENCIAS

Por tanto, las competencias atribuidas a la AEAT, le proporciona un margen de actuación y un papel relevante en los procedimientos de persecución de los delitos fiscales. Al hilo de lo comentado en la introducción de la AEAT, el artículo 103 de la Ley

¹⁵ Real Decreto 682/2021, de 3 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.

31/1990¹⁶, sienta las bases de la AEAT en relación con sus objetivos, su régimen jurídico, sus órganos rectores, su financiación, su régimen de control y de personal y contabilidad entre otras, que nos hacen poder sintetizar sus competencias en las a continuación citadas de las fuentes oficiales de la AEAT;

- *“Las competencias otorgadas en materia a la AEAT, como órgano general sin perjuicio de la estructura de la entidad y división de competencias en su organigrama estructural, se refiere a “la gestión, inspección y recaudación de los tributos de titularidad estatal (IRPF, Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, IVA e Impuestos Especiales)”* (Pública, 2023)
- *“La realización de importantes funciones en relación con los ingresos de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas, tanto en lo que se refiere a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como a la recaudación de otros ingresos de dichas Comunidades, ya sea por disposición legal o mediante los correspondientes convenios de colaboración”.* (Pública, 2023)
- *“La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea”.* (Pública, 2023)
- *“La gestión aduanera y la represión del contrabando”.* (Pública, 2023)
- *“La recaudación en periodo voluntario de las tasas del Sector Público Estatal”.* (Pública, 2023)
- *“La recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de ella”.* (Pública, 2023)
- *“La colaboración en la persecución de determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda pública y los delitos de contrabando”.* (Pública, 2023).

Una vez enumeradas de forma general las competencias de la AEAT y, su actuación dentro del procedimiento penal referido a los delitos fiscales explicado en el epígrafe anterior, podemos determinar que la AEAT, aparte de ser el mecanismo instaurado por el Estado para preservar el mandato constitucional del artículo treinta y uno de la CE, puede adoptar funciones asistenciales que ayuden a los contribuyentes a guiar su actuación en materia fiscal otorgándoles las informaciones necesarias para el correcto cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria y, evitar con ello, la ejecución de la segunda función que considero se atribuye a la AEAT, las funciones de control y correccional de las actuaciones que derivan en incumplimientos fiscales, y por consiguiente, en procedimientos penales cuando así lo determinen las circunstancias del caso.

VII.3 INTERVENCIÓN EN EL PROCESO POR DELITO FISCAL

Otra de las cuestiones fundamentales sobre la institución de la AEAT, es el papel que juega en los procesos penales por delitos fiscales. Estas y otras cuestiones fueron abordadas en el Observatorio de Derecho Penal Económico de la Universidad Rey Juan

¹⁶ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Carlos (URJC, 2023), al cual asistieron voces reconocidas de importante prestigio como Magistrados de la Sala Segunda del TS, Catedráticos de Derecho Penal y la subdirectora General de Asuntos Consultivos y Contenciosos de la AEAT. En las intervenciones de cada uno de ellos, se abordan cuestiones sobre el respeto a principios básicos como en *bis in idem*, a mandatos constitucionales como el recogido en el artículo 117.3 de la C.E, la protección de las garantías de los investigados, así como la dualidad entre el proceso administrativo y el proceso penal para una misma causa.

VII.3.1 LA INFLUENCIA DE LA LEY 34/2015 EN LOS PROCESOS: EL CARÁCTER COERCITIVO DE LA AEAT EN EL PROCESO PENAL.

Como se mencionó previamente el epígrafe dedicado a *las diferencias entre el régimen administrativo y el régimen penal en materia penal*, es a partir de la promulgación de la LO 07/2012, modificativa del artículo 305 del CP, el origen de la problemática abordada en el presente punto: las facultades dotadas a la AEAT para continuar el procedimiento administrativo pese a su concurrencia con un proceso penal por la misma causa. Hasta la entrada en vigor de la citada ley, junto con la LO 34/2015¹⁷, introductora de lo que considera Ana Ullate Jiménez, subdirectora General de Asuntos Consultivos y Contenciosos de la AEAT, *“el cambio fundamental de la ley 34/2015, fue la facultad de la Administración de proseguir con el procedimiento administrativo frente al deudor, mediante la introducción de un procedimiento al efecto”* (Ullate, 2023) se han generado diferentes opiniones o consideraciones para dignas de estudio o análisis sobre el grado de participación y de decisión de la AEAT en los procedimientos penales.

La gran novedad presentada por la LO 34/2015, ha generado opiniones llamativas como la de Andrés Martínez Arrieta, magistrado de la Sala de lo Penal del TS, ya que considera que la citada ley *“ha convertido a la AEAT en uno de los organismos más temidos por la ciudadanía, mediante la atribución de la ejecución del delito fiscal a la Hacienda Pública y la ruptura del principio bis in idem”* (Arrieta, 2023). Según las interpretaciones doctrinales acerca de las novedades proporcionadas por la citada Ley, surgen importantes aspectos a analizar y que considero de relevancia como puede ser la viabilidad de la actuación de la AEAT en el proceso penal, con los principios rectores del Derecho Penal.

Es decir, es una problemática que requiere de estudio, pues, considero que la concesión de este poder coercitivo a la AEAT, una administración regida por lo dispuesto en el Derecho administrativo, en el ámbito penal, puede suponer constantes vulneraciones de principios constitucionales que rigen en Derecho Penal, como puede ser el principio de eficacia o el *bis in idem*, o los derechos de los investigados, además de que, bajo mi punto de vista, en ciertas ocasiones, los juzgados y tribunales del orden penal, quedará *“sometidos”* a las actuaciones administrativas, dentro de la propia competencia penal.

El origen de una de las problemáticas a abordar en el presente punto, es generada por la redacción en la LO 34/2015, del artículo 621 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrím), la cual dispone:

“En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a

¹⁷ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal” (BOE, 1882).

Para el Magistrado, uno de los problemas más relevantes de la LO 34/2015, viene dado por el poder de ejecución transferido a la AEAT. Para ello, debemos de observar como en la Disposición Adicional décima de la Ley 34/2015 señala que “*En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado... se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio*” (BOE, 2015). El magistrado muestra su visión, con la que coincido, donde señala que se estará vulnerando la disposición constitucional del artículo 113.7 de la C.E, donde se establece el principio de ejecución de lo juzgado, juzgar y ejecutar lo juzgado. Será a partir del acto administrativo de suspensión o revocación, cuando la causa será tratada en el ámbito penal.

Si nos remitimos a los textos legales, el ejercicio de dicha potestad, como bien lo recoge la CE, está reservada para los órganos jurisdiccionales, juzgados y tribunales, quedando, por tanto, así excluido la posibilidad de otorgar la competencia de ejecución de cosa juzgada a un ente “externo”, como podría ser la AEAT. Por tanto, en el momento en que se exija de una responsabilidad, ya sea civil o administrativa, derivada de un procedimiento penal, como es el caso, por un órgano al que no se le atribuye dicha competencia por mandato constitucional, debería de ser anulado a instancia del perjudicado el proceso en su totalidad. ¿Qué fundamentos aportara y, sobre todo, como serán recurribles por los afectados, si por disposición de la Ley 34/2015 podrá la AEAT exigir una responsabilidad civil por un procedimiento administrativo?

El segundo de los problemas abordados por el magistrado, es la vulneración mencionada del principio *bis in idem*¹⁸. La modificación que hace que sea parte de estudio la vulneración o no del principio *bis in idem*, surge cuando la LO 34/2015, modifica el procedimiento y faculta a la AEAT para continuar con la realización de la liquidación una vez se advierte de que la infracción es constitutiva de delito (trasladando el tanto de culpa al Ministerio Fiscal), cuando previamente a la entrada en vigor de la LO, la AEAT, cuando estimase que la infracción fuese constitutiva de delito pasaría el tanto de culpa¹⁹ a la jurisdicción competente, es decir, a la penal.

Es decir, en los casos en los que la administración decida, dado las facultades que se le otorga, continuar con la liquidación en el procedimiento, hasta completarlo, se habrían llevado a cabo funciones de inspección y se habría llegado a un “veredicto” sobre las inspecciones realizadas. Es decir, hablando de forma coloquial... se habría concluido ya un procedimiento sancionador por vía administrativa, si paralelamente, se ha informado y elevado a la jurisdicción penal el caso, ¿se están instruyendo e inspeccionando una misma causa dos veces? ¿Hasta qué punto habrá discrecionalidad entre lo resuelto por la vía administrativa y lo resultado por la penal, si, como veremos la

¹⁸ Principio fundamental del Derecho Penal que rige la exclusión de que se puedan imponer dos sanciones a una persona por los mismos hechos y que las sanciones estén fundamentadas en las mismas causas. Es uno de los principios afectados con la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y, que considero que se vulnera al trasladar a la AEAT competencias de ejecución.

¹⁹ “Tanto de culpa como el testimonio que se libra de un pleito o expediente, cuando en su trámite o resolución se advierten indicios al menos de responsabilidad criminal, a fin de instruir el oportuno sumario y dilucidar la sospecha o culpa” (Salvador, 2014). El término textualmente viene recogido en la redacción de los artículos 250 al 259 de la LGT, en referencia a la inhibición o no del procedimiento administrativo en favor del penal.

vía penal puede pedir auxilio de los organismos administrativos? Hoy en día, únicamente nos queda como solución a estas preguntas observar la jurisprudencia partidaria de afirmar que se cumplen las garantías constitucionales, así como la transparencia y objetividad en los procesos tanto administrativos como penales.

Además, considera el magistrado, que existe la vulneración de las garantías del dualmente investigado, ya que, como bien indica “*no se podrá impugnar la liquidación practicada en vía administrativa al estar la vía penal abierta, además de que los defectos procedimentales en el curso administrativo, no dará lugar a la extinción de responsabilidad*” (Ullate, 2023). Esta defensa del proceso penal, y, por consiguiente, la crítica al sistema dual con la relevancia ejecutiva que se otorga a la AEAT, choca firmemente con la ponente Dña. Ana Ullate Jiménez, (subdirectora General de Asuntos Consultivos y Contenciosos de la AEAT), la cual se refirió a que la promulgación de la LO 34/2015, incluye varias manifestaciones en favor de la prevalencia del orden penal, sobre el administrativo, refiriéndose a los preceptos que señalan:

- La autoridad del juez penal como único competente para suspender las actividades administrativas de cobro.
- Considera la ponente, que la liquidación vinculada al delito es una garantía para el obligado tributario ya que determina al Juez como única figura competente para resolver sobre la liquidación.

Mientras una postura considera como un perjuicio y una vulneración de las garantías del infractor que no se pueda impugnar ante la vía administrativa la liquidación, la otra, sostenida por la ponente Ullate, considera que el hecho de que únicamente pueda ser el juez penal el competente para resolver, es precisamente la garantía del infractor en la dualidad de procedimientos.

A mi propio juicio, considero que la reforma en los aspectos tratados hasta ahora pertenecientes al ámbito procedimental del delito fiscal, si ha generado ciertos mecanismos tendentes al quebrantamiento de ciertos principios fundamentales del Derecho Penal español, como el principio *bis in idem*, el principio de ejecución de lo juzgado e incluso, considero que la eficacia del sistema penal como medio corrector de las actuaciones contrarias que generan un daño, se ve trastocado, debido a que con las competencias otorgadas a la AEAT por la reforma, el Derecho Penal puede verse en cierta medida relegado en un procedimiento penal. Por otro lado, sí considero que la nueva redacción del artículo 621 bis de la LECrim, genera una garantía al propio perjudicado, siguiendo la misma línea de opinión en la que considero que en expedientes administrativos, susceptibles de ser delito, ha de prevalecer la competencia penal a fin de garantizar el correcto funcionamiento del Derecho Penal.

VII.3.2 COLABORACIÓN AEAT EN LOS PROCESOS PENALES

La incidencia de la AEAT en el procedimiento penal, también es uno de los aspectos que debemos de conocer y mencionar en el presente trabajo. Es conocido como uno de los conlaves del proceso penal de un delito fiscal, la intervención y la relevancia del papel que juega la AEAT en dichos procedimientos a través de sus funcionarios. El papel que pueden desarrollar los funcionarios de la AEAT es en calidad de:

- Testigo: El funcionario de la AEAT, podrá intervenir en el procedimiento penal en calidad de testigo, lo cual, hace referencia que será la voz del funcionario que durante el proceso administrativo declaró que existían indicios suficientes en la

infracción administrativa como para ser susceptible la conducta de delito. Sobre el papel del testigo, surge la duda planteada por el Catedrático Bernardo del Rosal, el cual, defiende que la posición pericial de la AEAT en el proceso penal se ha de dar siempre y cuando el procedimiento administrativo se hubiere suspendido por los indicios delictivos de la infracción, ya que, en qué posición de defensa dejaría al investigado, si el proceso administrativo, como dicta la norma, continuara hasta completarlo siendo el testigo del proceso penal un funcionario de la AEAT que ha ejercido funciones de investigación de los mismos hechos a juzgar en el proceso penal. En esta crítica del Catedrático, por tanto, es importante valorar el elemento temporal, sobre si se han iniciado o no funciones de investigación para que la AEAT pueda ser parte en el proceso penal como testigo, garantizando la protección del investigado.

- Testigo-perito: Es el segundo papel que puede adoptar un funcionario de la AEAT en el proceso penal, consistente en las funciones que realizaría como perito, además de que, cuando sea requerido así por este para emitir un juicio o un informe especializado en la materia tributaria que aporte conocimiento y valor al procedimiento penal a fin de esclarecer o clarificar la situación al órgano competente jurisdiccional para resolver del procedimiento penal.
- Perito: por último, el funcionario de la AEAT intervendrá en el proceso penal en calidad de perito cuando sus funciones sean de aportación como experto en la materia, cuando así lo requiera el juez penal competente. Las funciones serán las de un funcionario en calidad de testigo-perito, con la diferencia de que el funcionario que interviene en calidad de perito, no ha sido parte del proceso administrativo que detectó los indicios suficientes de delito en la infracción. Sobre las funciones periciales de un funcionario de la AEAT en el proceso penal, se pronunció el Catedrático Bernardo del Rosal, sobre el carácter que han de tener los informes que aporten, donde concluye, que, ante las contradicciones jurisprudenciales de si el informe ha de ser técnico o jurídico, el perito de la AEAT que toma parte en un proceso penal, debe de seguir la línea de la AEAT como institución, lo que reduce, como bien afirmó el catedrático, la libertad del funcionario.

Una vez determinadas la intervención directa de la AEAT en el proceso penal, es necesario que estudiemos y determinemos hasta qué punto estas intervenciones no suponen una indefensión del acusado. ¿Se respetan las garantías del acusado cuando las pruebas y las actuaciones de comprobación de un procedimiento administrativo, pueden ayudar a un juez de otro orden jurisdiccional a solucionar un caso? ¿Hasta qué punto es justo que los testigos de un delito sean funcionarios públicos que colaboren con el órgano jurisdiccional que resuelve? ¿Dado la complejidad de la materia y la necesidad de los jueces penales en apoyarse en expertos de la AEAT, se estará vulnerando el principio del artículo 117?3 donde se reserva la potestad de juzgar a Juzgados y Tribunales? ¿Hasta qué punto la AEAT va a contradecir su trabajo realizado en la fase de investigación administrativa, durante el proceso penal cuando actúe como perito? Todas estas son algunas de las cuestiones más controvertidas que surgen a partir de la actuación de la AEAT en los procesos penales.

La postura jurisprudencial considera que la actuación pericial de la AEAT, sí si respalda una imparcialidad e independencia, justificándolo así con los deberes²⁰

²⁰ Art 52 de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público: *“Los empleados públicos deberán desempeñar con diligencia las tareas que tengan asignadas y velar por los intereses generales con*

atribuidos a los funcionarios públicos. Deberes de objetividad, transparencia e imparcialidad, justificando a su vez esta independencia aparte de, en sus deberes, a la dependencia a la que están sometidos en favor del juez. Así lo entiende la ponente Dña. Ullate Jiménez del Observatorio de Derecho Penal Económico durante su intervención, la cual considera que exigir en un proceso penal por parte del juez competente la intervención de un órgano distinto a la AEAT sería desproporcionado. Además, concluye, que la intervención de un perito de la AEAT, no supondría la indefensión del acusado, tanto en cuánto este tenga las garantías de poder disponer de su propio perito.

De la otra parte, José Ignacio Alemany, presidente de la AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales), aporta una opinión contraria en la que considera que *“dado a un aumento del afán recaudatorio de la AEAT, se ha dado un aumento de querellas por delito fiscal, lo que provoca que los jueces se vean desbordados, y en ciertos casos, dado su falta de especialización en temas tributario, tienden a descansar en las conclusiones de la AEAT, que pueda dar por ejemplo un perito judicial, inspector de Hacienda instructor del procedimiento”* (Alemany, 2019). Considero que la visión dada por el máximo representante de asesores fiscales, figura de extrema relevancia en procesos penales de delitos fiscales, es una versión viciada y “austera” pues no está teniendo en cuenta, a parte de la confianza en el sistema judicial, las garantías de las que puede disponer un acusado que con totalmente compatibles con el apoyo del juez penal en los conocimientos de, por ejemplo, un perito de la AEAT.

El abogado y Catedrático de Derecho Penal, D. Bernardo del Rosal, durante su ponencia en el Observatorio de Derecho Penal Económico de la URJC, coincide con la ponente Dña. Ullate Jiménez, en la clasificación separada que hacen de las intervenciones de la AEAT en el proceso penal en dos. De un lado, considera que la actuación de la AEAT, podrá ser de auxilio judicial, es decir, que se requiera de la intervención de la AEAT, de la AEAT como institución, incluidos todos sus funcionarios y no únicamente los que tengan conciencia del proceso, para, por ejemplo, poder llevar a cabo funciones de volcado de información o el uso de las bases de datos de la AEAT. Por otro lado, actuaría en calidad de las actuaciones testigo-periciales que comentamos previamente (testigo, perito, testigo-perito), como una ayuda, *“intitu personae”*. Es decir, el sujeto ya tiene un conocimiento previo de la causa administrativa. Se requerirá de su ayuda personal en función de sus conocimientos, sin poder disponer así de la AEAT como institución, lo que reduce su capacidad de aportación al proceso a sus propios conocimientos.

VII.3.3 CONCLUSIONES SOBRE LA INTERVENCIÓN DE LA AEAT EN EL PROCESO PENAL

Tras analizar, con la ayuda de lo dispuesto en el Observatorio de Derecho Penal Económico de la URJC, las cuestiones más “espinosas” de la viabilidad de los procesos penales y los administrativos, así como la intervención de la AEAT en los primeros, en los que he ido dando mis puntos de vista, me gustaría apoyarme en ciertas corrientes, sobre todo las procedentes de los sujetos activos de los presuntos comportamientos delictivos e infractores, para proponer, a fin de solucionar todas estas cuestiones la creación de una jurisdicción especial fiscal. Es conocido que, por ejemplo, la AEDAF, es una de las propuestas que hace para poder nutrir de mayor seguridad jurídica los procesos penales y administrativos. Podría ser una medida a estudiar (dentro de toda su

sujeción y observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, y deberán actuar con arreglo a los siguientes principios: objetividad, integridad, neutralidad, responsabilidad, imparcialidad, confidencialidad, dedicación al servicio público, transparencia” (BOE, 2015)

complejidad que daría para la elaboración de un propio trabajo de fin de grado) la creación de unos Juzgados y Tribunales que regidos por los principios sancionadores del Derecho Penal, fueran los encargados de juzgar y ejecutar lo juzgado lo estipulado en un nuevo texto legal que abarque los delitos fiscales completos, es decir, la configuración del delito fiscal como una norma completa y no en blanco, mediante una sinterización de las obligaciones de los tributos más relevantes (IVA, IRPF o IS). La actuación de la AEAT sería plenamente destinada a esta jurisdicción, en unas funciones similares a las de la Fiscalía en el orden penal. Con la correcta aplicación de todo ello, existiría una uniformidad legislativa acerca del proceso a seguir en un delito fiscal, eliminando por tanto el límite de los 120.000 euros para considerar una infracción delito, y estableciendo siempre dentro de esta jurisdicción especial fiscal, que todas las conductas sean susceptibles de delito, regulando en función de cuantía, sus penas.

Sería una materia destinada a los mejores expertos para que pudieran dar solución mediante esta nueva jurisdicción fiscal, a todas las cuestiones que hacen que hoy en día los aspectos tributarios sean uno de las áreas más complejas del panorama legal.

VIII CONCLUSIONES

Una vez realizado un profundo análisis sobre las cuestiones más polémicas que rodean al delito fiscal, podemos observar la complejidad tanto en la regulación y la tipificación de la norma penal, como las trabas procesales provocadas en gran medida por la intervención, que considero, coercitiva de la AEAT.

El delito fiscal, de acuerdo a la jurisprudencia estudiada, es una norma penal en blanco que se complementa con la abundante legislación tributaria existente, por lo que cobra especial importancia los aspectos que forman la “base” de la norma penal, es decir, los preceptos estipulados en la propia redacción del artículo 305. El delito fiscal es un delito que requiere del dolo específico, es decir, debe de existir en él ánimo defraudatorio, para poder plantearnos su existencia, ya que, el propio artículo del C.P admite una de las especialidades más novedosas de un delito, la excusa absolutoria para eliminar la responsabilidad penal (regularización de la situación tributaria). Tras haber analizado en delito fiscal a lo largo del presente trabajo, considero que las cuestiones más relevantes tienen que ver con este elemento subjetivo, dado que en muchas ocasiones será difícil de poder determinar hasta qué punto se puede considerar dolo o hasta qué punto existe ese conocimiento por parte del posible defraudador para que concurra el elemento subjetivo.

La complejidad que hemos podido observar a lo largo de todo el trabajo, debería de ser abordada y clarificada por los poderes competentes a fin de poder asegurar con una jurisprudencia y doctrina unificada cuestiones que tratan de salvaguardar uno de los principios constitucionales de mayor relevancia: la equitativa contribución de todos los obligados contribuyentes. Es cierto que los constantes avances e innovaciones en las políticas fiscales tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas, son una traba importante a superar, ya que, hacen que la legislación vaya requiriendo de reformas y desarrollos normativos constantes para no quedar obsoleta y poder dar respuesta a las nuevas estrategias evasivas de estos.

IX BIBLIOGRAFÍA

- A.E.A.T (16 de Junio de 2023). “*Información institucional, organizativa y de planificación de la AEAT*” Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/informacion-institucional-organizativa-planificacion/estructura-funciones.html>
- AEAT y Secretaria de Estado de Justicia. (2006). *Observatorio del delito fiscal*. https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf
- Alemany, J.I. (10 de Octubre de 2019). "Los asesores fiscales denuncian que la AEAT sea "juez y parte" en el proceso penal por delito fiscal" *Elderecho.com*. <https://elderecho.com/los-asesores-fiscales-denuncian-la-aeat-sea-juez-parte-proceso-penal-delito-fiscal>.
- Arrieta, A. M. (2023). "La intervención de la AEAT en el proceso por delito fiscal", (págs. 1-6). Madrid.
- Banco Bilbao Vizcaya Argentaria. (2023). "¿Qué es Hacienda Pública?" https://www.bbva.mx/educacion-financiera/h/hacienda_publica.html#:~:text=Hacienda%20p%C3%BAblica%20es%20el%20organismo,como%20la%20contrataci%C3%B3n%20de%20financiamiento.
- Cadavid, N. T. (Septiembre de 2022). "El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad)" Actas del III Congreso Internacional de la FICP, Alcalá de Henares. https://ficp.es/wp-content/uploads/2022/10/Torres-Cadavid.-El-error-sobre-la-obligacio%CC%81n-tributaria-en-el-delito-fiscal-segu%CC%81n-la-teori%CC%81a-de-la-culpabilidad_Final.pdf
- Estudillo, M. (13 de Septiembre de 2022). "Infracción administrativa: Definición y ejemplos" <https://blog.signaturit.com/es/infraccion-administrativa>
- Iberley. (6 de Marzo de 2020). "Las condiciones objetivas de la penalidad y de la procesabilidad" <https://www.iberley.es/temas/condiciones-objetivas-penalidad-procesabilidad-47361>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2023). "Impuestos" <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Paginas/default.aspx>
- Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones. (2023). "Financiación. El presupuesto de la Seguridad Social" <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/PortalEducativo/Profesores/Unidad5/PESS501/PESS502>
- Pascual, A. G. (5 de Octubre de 2022). "¿Qué es el dolo?" *Dexia Abogados*. <https://www.dexiaabogados.com/blog/dolo/>
- Pascual, A. G. (27 de Septiembre de 2022). "Error de tipo y error de prohibición". *Dexia Abogados*. <https://www.dexiaabogados.com/blog/error-tipo-y-error-prohibicion/>

El delito fiscal.

- Real Academia Española (s.f). Recuperado en junio de 2023 de <https://dpej.rae.es/lema/conducta-t%C3%ADpica>
- Rebolledo, M. (16 de Noviembre de 2021). "*El delito fiscal exige engañar a Hacienda. No basta con no pagar*". LegalToday. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/el-delito-fiscal-exige-enganar-a-hacienda-no-basta-con-no-pagar-2021-11-16/>
- Río, M. M. (9 de Abril de 2020). "*La importancia del bien jurídico tutelado en el ámbito de las sanciones administrativas con factor objetivo de atribución*". [ArchivoPDF]. <file:///D:/Perfil/Descargas/Dialnet-LaImportanciaDelBienJuridicoTuteladoEnElAmbitoDeLa-7792324.pdf>
- Salvador. (23 de Junio de 2014). "*Persona interpuesta o interpósita*". Argentina Ley y Derecho. <https://argentina.leyderecho.org/persona-interpuesta-o-interposita/>
- Salvador. (12 de Mayo de 2014). "*Concepto de Tanto de Culpa*". Argentina Ley y Derecho. <https://diccionario.leyderecho.org/tanto-de-culpa/>
- Santacana, J. B. (16 de Noviembre de 2021). "*Relevancia del desconocimiento de la normativa tributaria en el delito fiscal*". Abogados Pnalistas. <https://www.castellarnaupenalistas.com/relevancia-del-desconocimiento-de-la-normativa-tributaria-en-el-delito-fiscal/>
- Serapeum. (2023). "*¿Qué diferencia hay entre el delito fiscal y las infracciones administrativas?*". Serapeum. <https://www.pratsglas.com/es/respuestas-conflictos-hacienda/delito-fiscal/diferencias-delito-fiscal-infracciones-administrativas#:~:text=Una%20diferencia%20fundamental%20entre%20ambas,%20visto%20la%20concurrentia%20del%20dolo.>
- Ullate, A. (14 de Abril de 2023). "*La intervención de la AEAT en el proceso por delito fiscal*". Acta del Observatorio de Derecho Penal Económico, Cátedra URJC-GT, Madrid, 2023.
- Universidad de Navarra (s.f). "*Delitos comunes y delitos especiales*". El sistema español: los delitos, UNAV. <http://www.unav.es/penal/crimina/topicos/delitoscomunesyespeciales.html>
- URJC. (2023). "*La intervención de la AEAT en el proceso por delito fiscal*". Acta del Observatorio de Derecho Penal Económico, Cátedra URJC-GT, Madrid, 2023.
- Vilaseca, S. V. (1870). "*Suplemento I al Código Penal Reformado de 1870*", Madrid: Eduardo Martínez.
- Westreicher, G. (28 de Mayo de 2019). "*Diferencias y semejanzas entre elusión y evasión fiscal*". Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/elusion-fiscal.html>

X TEXTOS LEGALES

Código Penal Español 1822 [CP]. 9 de julio de 1922. Art. 573 y Art.574. 1822 (España)

Código Penal Español 1870 [CP]. 18 de junio de 1870. Art. 331. 1870 (España)

Código Penal Español 1928 [CP]. 8 de septiembre de 1928. Art. 390. 1928 (España)

Código Penal Español 1944 [CP]. Decreto de 23 de diciembre de 1944. Art. 319. 1944 (España)

Código Penal [CP]. Ley Orgánica 10/1995. Título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. 23 de noviembre de 1995 (España)

Constitución Española [CE]. Art. 31. 29 de diciembre de 1978. (España)

Ley 6036/1882. Real Decreto por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. 14 de septiembre de 1882. BOE, 1882.

Ley 50/1977. De las medidas urgentes de reforma fiscal. 14 de noviembre de 1977. BOE, 1977.

Ley Orgánica 2/1985. De reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. 29 de abril de 1985. BOE, 1985.

Ley Orgánica 6/1995. Por la que se reforman determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. BOE, 1995.

Ley 40/1998. Del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. 9 de diciembre de 1998. BOE, 1998.

Ley 58/2003. Ley General Tributaria. 17 diciembre de 2003. BOE,2003.

Ley Orgánica 7/2012. Modificativa de 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. 27 de diciembre de 2012.

Ley 40/2015. Régimen Jurídico del Sector Público. 1 de octubre de 2015.

Real Decreto Legislativo 5/2015. Aprobación del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público. 30 de octubre de 2015.

Real Decreto 682/2021 [Ministerio de Hacienda y Función Pública. Se desarrolla la estructura básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. 3 de agosto de 2021.

XI JURISPRUDENCIA CITADA

Tribunal Constitucional. Sala Segunda. Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005. Recurso de amparo 5388-2002.

Tribunal Constitucional. Sala Segunda. Sentencia 57/2010, de 4 de octubre de 2010. Recurso de amparo 2542-2007.

El delito fiscal.

Tribunal Constitucional. Sala Segunda. Sentencia 57/2010, de 4 de octubre de 2010. Recurso de amparo 2542-2007.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 171/2011, de 17 de marzo de 2011. Recurso de casación.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS del 27 de diciembre de 1990. Recurso de casación.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 643/2005 del 19 de mayo de 2005. Recurso de casación.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 611/2009 de 29 de mayo de 2009. Recurso de casación.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 182/2014 de 11 de marzo de 2014. Recurso de casación.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 499/2016 de 9 de junio de 2016. Recurso de casación.

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 504/2019 de 19 de febrero de 2019. Recurso de casación

Tribunal Supremo. Sala Segunda de lo Penal. STS 801/2008 de 26 de noviembre de 2008. Recurso de casación