



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

Trabajo de Fin de Máster:

ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS Y EL DELITO FISCAL.

Autor: Daniel Antón Igual.

Tutora: Paula Vicente-Arche Coloma.

Universidad Miguel Hernández de Elche.

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas.

Master Oficial en Asesoría Fiscal.

Curso Académico 2019-2020.

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Master tiene como objetivo el análisis de las infracciones tributarias y del delito de defraudación tributaria, así como del estudio de la necesidad en ambos casos de la concurrencia de actitudes dolosas y volitivas a la hora de cometer dichos actos.

Inicialmente se pone de manifiesto una breve introducción a las infracciones tributarias y al derecho tributario sancionador. Las infracciones tributarias vienen recogidas en la Ley General Tributaria, las cuales suponen una violación del ordenamiento jurídico y un hecho ilícito el cual está castigado en la propia Ley. El derecho tributario sancionador está regido por los principios de potestad sancionadora, los cuales a su vez están sujetos a matices del ámbito penal.

Seguidamente se expone tanto la clasificación como la calificación de las infracciones tributarias las cuales llevarán ligadas su correspondiente sanción tributaria. Las infracciones se calificarán de manera leve, grave o muy grave dependiendo de la ocultación de datos y de los medios fraudulentos utilizados para cometer la infracción. De igual manera se presentan los criterios de graduación de las infracciones dependiendo de las infracciones cometidas previamente, del perjuicio provocado a la Hacienda Pública y del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Una vez planteadas las ideas más relevantes de las infracciones tributarias se analiza el criterio de culpabilidad en las infracciones tributarias, haciendo énfasis en la necesidad de la existencia de actitudes de manera dolosa e intencional por las cuales los defraudadores son responsables de realizar actos de manera consciente. Posteriormente también se analizan los casos en los que se excluye de responsabilidad por parte de los obligados tributarios a la hora de cometer infracciones tributarias.

Una vez concluido lo referente a las infracciones, se realiza un estudio de los aspectos más relevantes del delito de defraudación tributaria el cual viene regulado en el Código Penal, delito del cual derivan consecuencias muy perjudiciales para la sociedad pues es un agravio contra el Erario Público mermando su capacidad patrimonial. También se exponen las clases de delito fiscal que se pueden producir mediante la elusión del pago de tributos, la obtención de devoluciones indebidas y del disfrute ilegítimo de beneficios fiscales.

Tras plantear las cuestiones principales del delito de defraudación tributaria se introducen los conceptos del sujeto activo del delito fiscal siendo entendido como la persona que se beneficia indebidamente de una ventaja fiscal y del bien jurídico protegido, que en el caso de los delitos fiscales se trata del ya mencionado Erario Público.

Para finalizar el trabajo se estudia la conducta típica de los sujetos activos en el delito fiscal y se determinan los elementos objetivo y subjetivo, para posteriormente analizar las exigencias en materia penal que son requeridos por parte de los sujetos infractores a la hora de determinar los casos de defraudación tributaria.

De este modo se analizan las actitudes dolosas a la hora de cometer un delito fiscal y se hace referencia a la necesidad de que exista una voluntad de engañar y de perjudicar a la Hacienda Pública de manera cognitiva e intencionada.

ÍNDICE

1. BREVE INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, ASÍ COMO AL DELITO FISCAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	6
2. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.	8
2.1 Concepto y régimen jurídico.....	8
2.2 Clasificación y calificación de las infracciones y sanciones tributarias. ...	15
2.3 La culpabilidad en las infracciones tributarias.....	20
2.4 La exclusión de responsabilidad por infracción tributaria.....	24
3. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	27
3.1 Concepto de delito contra la Hacienda Pública.	27
3.2 Clases de delitos de defraudación tributaria	30
3.3 La naturaleza del sujeto activo en el delito fiscal.....	32
3.4 El bien jurídico protegido.	34
3.5 Los elementos objetivo y subjetivo en el delito fiscal.....	36
4. CONCLUSIONES.....	39
5. BIBLIOGRAFÍA.....	43

ABREVIATURAS:

CE Constitución Española.

CP Código Penal.

HP Hacienda Pública.

LGT Ley General Tributaria.

LRJSP Ley de Régimen Jurídico del Sector Público

RD Real Decreto.

RGRST Reglamento general del régimen sancionador tributario.

STS Sentencia del Tribunal Supremo.

STC Sentencia del Tribunal Constitucional.

TC Tribunal Constitucional.

TS Tribunal Supremo.

1. BREVE INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, ASÍ COMO AL DELITO FISCAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

Para el próspero funcionamiento de un sistema tributario es necesaria la aplicación de determinadas medidas punitivas para evitar que los obligados tributarios incumplan con la obligación de contribuir con los ingresos públicos del Estado mediante los correspondientes tributos. Es por ello que la Administración, establece una serie de normas utilizadas para regular la relación existente con el contribuyente, siendo el quebrantamiento de la misma una infracción tributaria con su correspondiente sanción. Dependiendo de la magnitud que alcance este quebranto podrá tener la consideración de infracción tributaria o de delito fiscal.

El concepto de infracción tributaria viene recogido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 183.1 como: *“las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”* y estas podrán ser clasificadas en leves, graves o muy graves. Para que determinados tipos de conducta fraudulenta estén tipificados como infracciones tributarias deben cumplirse tres requisitos: que exista una norma que tipifique la conducta como sancionable, que tenga prevista la correspondiente sanción determinada para la infracción y que exista culpabilidad manifiesta por parte del infractor¹.

Para que este tipo de infracciones puedan tener la consideración de delito fiscal, es necesario que la cuantía defraudada sea de un importe superior a 120.000 € tal como lo fija la Ley. El concepto de delito fiscal viene recogido en el artículo 305 del 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*

¹ DELGADO SANCHO, Carlos: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”. En *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011, pág. 64.

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[...].”

Como se puede apreciar, existe la necesidad de que las acciones fraudulentas cometidas, tanto para las infracciones tributarias como para el delito fiscal, tengan una consideración dolosa o un carácter intencional de cometer una acción fraudulenta². Como se expondrá ulteriormente en el presente Trabajo de Fin de Master, este elemento otorga una gran dificultad para la Administración tributaria a la hora de probar aquellas conductas con un componente intencional o volitivo del dolo.

Por lo tanto podemos manifestar que no existen numerosas diferencias sustanciales entre las infracciones tributarias y el delito fiscal, pues ambas se diferencian principalmente en el grado de transcendencia. Una de las principales diferencias que sí que podemos destacar entre ambas, ya que es disparidad fundamental entre las infracciones y el delito fiscal, es que las primeras son sancionables incluso si son cometidas por simple negligencia, mientras que para que el delito fiscal sea castigado como tal, es requerida la existencia de dolo³. Con lo cual se podría llegar a dar el caso de que en un supuesto caso de defraudación tributaria, cuya cuantía superase la indicada en el artículo 305 del CP de 120.000 €, cumpliendo dicho requisito para ser considerado como delito fiscal, penalmente no se podría llegar a interpretar como tal, al no poder probar que se haya incurrido en una conducta dolosa por parte del obligado tributario, con lo cual se penaría como si de una infracción tributaria se tratase.

Una de las diferencias que podemos distinguir entre ambas es que el delito fiscal es competencia de los órganos judiciales mientras que las infracciones tributarias pertenecen a la competencia de la Administración Tributaria. Por lo tanto el

² Ibid. Pág. 74.

³ <https://www.infoautonomos.com/blog/diferencias-infraccion-delito-fiscal/>. Consultado el día 1 de mayo del 2020.

procedimiento sancionador para los supuestos de delito fiscal debe ajustarse a las reglas del derecho penal mientras, en el caso de las infracciones se deben regir por el derecho en vía administrativa.

Otra de las principales discrepancias que existen entre ambos procedimientos nos ha la ofrecido la jurisprudencia española en diversas ocasiones, una de ellas mediante la sentencia 1220/2003, de 24 de febrero por parte del TS⁴. En dicha sentencia se hace referencia al principio de intervención mínima a la hora de determinar en qué casos habrá que acudir por la vía penal o por la vía administrativa, siendo en aquellos actos más intolerables en los que será apropiado acudir al recurso penal.

Este principio de intervención mínima procura que el derecho penal regule aquellos comportamientos para evitar los atentados más graves que sean dirigidos contra los bienes jurídicos con la intención de proteger aquellos intereses necesarios para el funcionamiento del estado. Este principio también denominado de “*ultima ratio*”, implica que las sanciones penales han de ser impuestas en aquellas situaciones en las que sean indispensables y que se deben utilizar cuando cualquier otro método haya fracasado, siendo este el último recurso en ser utilizado⁵.

2. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

2.1 Concepto y régimen jurídico.

Las infracciones tributarias constituyen una violación en el ordenamiento jurídico y la realización de las mismas supone un hecho ilícito y para cada infracción corresponde una sanción concreta la cual será determinada según la magnitud en términos de antijuridicidad y culpabilidad. El derecho tributario sancionador se rige por los principios

⁴ STS 1220/2003 de 24 de febrero. (Id cendoj: 28079120012003103727).

⁵

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjAxNjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAai9aTzUAAAA=WKE. Consultado a 27 de junio de 2020.

aplicables de la potestad sancionadora los cuales a su vez están sujetos con ciertos matices al ámbito penal tal y como señala el TC STC en la sentencia 18/1981⁶, 8 de Junio, siendo estos principios los mencionados brevemente a continuación⁷.

El principio de legalidad en materia de derecho sancionador, plasmado en el artículo 25.1 de la CE: “*nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*”, y por el cual la Administración no puede realizar ninguna actividad sin la existencia de una norma previa que la habilite para ello⁸.

Este principio es fundamental en el Derecho Público, ya que este se encarga de ordenar cualquier actuación de los Poderes Públicos sometidos a la legislación. En otras palabras, cualquier órgano público ejerce la potestad que ha sido establecida previamente en la Ley, de la manera en la que esta ha sido valorada y conforme el procedimiento y los requisitos que la propia establece⁹.

El principio de tipicidad, el cual viene recogido en el artículo 27 de la LRJSP y por la cual se requiere una descripción concreta y concisa por la norma que instaura la infracción y la sanción, del contenido material que puede imponerse por la comisión de cada conducta, y la relación entre unas y otras y a su vez estableciendo que las normas definidoras de infracciones y sanciones no sean susceptibles de aplicaciones analógicas¹⁰.

⁶ STC 18/1981 de 8 de junio. (ECLI:ES:TC:1981:18).

⁷ CALVO ORTEGA, Rafael y CALVO VÉRGEZ, Juan: *Tratados y Manuales. Curso de Derecho Financiero*. 20ª Edición. Editorial Civitas. 2016. Capítulo XXIV y XXV .

⁸ HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando y GOMAR GINER , Vicente: “El principio de legalidad y la revocación de los actos de aplicación del IIVTNU tras la STC 59/2017, de 11 de mayo”.En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2019, págs. 139 y ss.

⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA , E: *La lengua de los Derechos: La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución Francesa*. Alianza Editorial. Madrid, 2001. Pág. 150.

¹⁰ HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando. “Los principios constitucionales de legalidad y tipicidad sancionadora en el ordenamiento tributario”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5/2017, págs. 95 y ss.

El TC se pronunció acerca de dicho principio mediante la STC 242/2005¹¹, de 10 de octubre, manifestando que en el momento de aplicación del ejercicio por parte de las potestades sancionadoras por los Poderes Públicos están sujetos al principio de tipicidad para garantizar que dichas potestades están sometidas a las normas sancionadoras y del mismo modo que está acotada la interpretación de las normativas fuera de los supuestos delimitados por las mismas.

El principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ubicado en el artículo 179 de la LGT, por el cual podrán ser sancionadas por hechos que hayan constituido una infracción tributaria las personas físicas, las personas jurídicas o las entidades del artículo 35 de la misma Ley siempre que resulten responsables por los hechos constitutivos de dichas sanciones.

El principio de irretroactividad, el cual podemos encontrar en el artículo 26 de la LRJSP, dicho principio también tiene presencia en la CE la cual garantiza este principio en el artículo 9.3 y en el número 25, manifestando que ninguna persona podrá ser sancionada por acciones u omisiones siempre que en el momento de que estas se produjesen no constituyeran delito, falta o infracción administrativa según la legislación que estuviese vigente en dicho momento. Esta irretroactividad se aplica a disposiciones sancionadoras no favorables, por otro lado se implementa una retroactividad para aquellas que sí fuesen favorables, pudiendo así favorecer a supuestos infractores en lo referente tanto a la sanción tributaria, como a plazos de prescripción.

El principio de proporcionalidad regulado en el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, el cual constituye una proporción entre la infracción y la sanción y que debe basarse en una serie de criterios: las infracciones deben producir la menor injerencia posible, la medida adoptada ha de ser apta para alcanzar los fines que la justifican y ha de adoptarse mediante juicio previo de ponderación entre la carga coactiva de la pena y el fin perseguido. Así mismo se establece que la graduación de la sanción considerará los efectos del grado de culpabilidad o

¹¹ STC 242/2005 de 1 de octubre. (RTC 2005, 242).

intencionalidad, la continuidad o persistencia de la conducta, los perjuicios causados y la reincidencia¹².

El principio de prescripción, regulado en la LRJSP en su artículo 30, en el cual se establece que las infracciones y las sanciones prescribirán en función de lo dispuesto en las correspondientes leyes, si es que así lo estipulan. En caso de no estar fijadas, el plazo de prescripción para las infracciones será de tres años, dos años o seis meses, tratándose de infracciones muy graves, graves o leves. En el caso de las sanciones será de tres años, dos años o un año correspondientemente. Dicho plazo de prescripción se iniciará desde el siguiente día en el que la infracción haya sido cometida, y si esta hubiese sido producida de manera continuada desde el momento en el que la conducta infractora cesase, Este periodo puede ser interrumpido por el inicio de un proceso administrativo sancionador haciendo posible el reinicio del plazo de prescripción. En el caso de las sanciones el plazo comenzará a computarse desde el siguiente día de la ejecución de la resolución en el que haya sido impuesta.

Y en último lugar, el principio de no concurrencia o non bis in ídem prohibiendo la posibilidad de sancionar más de una vez una misma infracción tributaria cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. Este elemento impide a su vez la dualidad de procedimientos administrativos y penales, impidiendo a la vez, no solo que no se pueda sancionar dos veces por, sino que tampoco se puede penar en dos ocasiones ni sancionar ni penar por una misma infracción¹³. Este principio tiene como finalidad impedir que existan reacciones punitivas de cuantías desproporcionadas. Este principio establece a su vez una prevalencia por parte de la jurisdicción penal, ya que las Administración no puede sancionar unos actos que un Tribunal penal hubiese rechazado o los hubiese declarado inexistentes.

¹²

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjcyMjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAaB6oRDUAAAA=WKE. Consultado a 25 de abril de 2020.

¹³ BARCIELA PEREZ, Jose Antonio: “El principio non bis in idem en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm 6/2019, pág 123.

Las sanciones tributarias son las penas que llevan atribuidas las infracciones tributarias, esta medida sirve como método punitivo (se ejerce una función retributiva) y ejemplarizante (ejercida como método de prevención), y es emitida por una resolución administrativa por los órganos de la Administración Tributaria.

La metodología utilizada para castigar las infracciones tributarias se lleva a cabo mediante el conocido como procedimiento sancionador, regulado en los artículos 207 y siguientes de la LGT¹⁴. El plazo para proceder con este procedimiento no podrá iniciarse una vez transcurrido el periodo de tres meses una vez hubiese sido notificada (o se hubiese entendido como notificada) la correspondiente resolución o liquidación como consecuencia de un proceso iniciado mediante declaración, por un proceso de verificación de datos, comprobación o inspección.

Este procedimiento sancionador se desarrolla en tres fases diferentes, la de iniciación, la de instrucción y la de resolución del procedimiento, las cuales podemos encontrar en el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, capítulo 3, sección 2ª.

Este procedimiento se iniciará de oficio mediante notificación del órgano competente y dicha comunicación debe presentar la identificación de la persona o entidad, la conducta que motiva el procedimiento, el órgano competente para la resolución y la indicación del derecho a formular alegaciones y audiencia. El órgano competente será el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora, salvo en los casos de inspección en cuyo caso será realizará por parte del equipo que hubiese desarrollado las actuaciones de comprobación. El inicio de este procedimiento viene regulado en el artículo 25.1 del RGRST.

¹⁴ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo. (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. 4ª Edición. 2018, págs. 359 y ss.

La instrucción se puede llevar acorde a dos vías: la ordinaria y la abreviada. En el primero de los casos, la instrucción del procedimiento se llevará a cabo mediante las normas sobre el desarrollo de actuaciones y procedimientos tributarios que aparecen en el artículo 99 de la LGT¹⁵.

Los diferentes derechos u obligaciones de los obligados tributarios que podemos encontrar en la normativa vienen recogidos en el artículo 210 de la LGT y recogen que durante la evolución de las actuaciones la Administración facilitará el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Así como que los obligados tributarios podrán rehusar la presentación de los documentos no exigidos y también a que se les expida la certificación de autoliquidaciones y declaraciones, así como de una copia de documentos que aparezcan en el expediente. También que en estos procedimientos llevados a cabo por la Administración se documentarán en diligencias, comunicaciones e informes, que se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando se suscriban actas con acuerdo o si existe un trámite de alegaciones posterior, en el cual el obligado tendrá un plazo de 15 días para presentar las alegaciones que estime oportunas.

Durante este periodo de instrucción se podrán realizar tantas actuaciones se requieran para determinar, mediante el uso de pruebas e informes, la existencia de cualquier infracción que pueda ser objeto de una sanción tributaria, durante este procedimiento se podrán a su vez emplear medidas cautelares para evitar que se destruya o se altere cualquier evidencia de relevancia para el procedimiento, estas medidas vienen recogidas en el artículo 146 de la LGT.

Una vez finalizadas las actuaciones se procederá a formular la correspondiente propuesta de resolución, la cual debe ser notificada al obligado tributario, y en la que se le concede un periodo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente, durante

¹⁵ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Lo esencial del Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Edición digital Aranzadi (BIB 2018\13340). 2018. Capítulo 29.

el cual puede realizar alegaciones y presentar documentos y podrá manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución.

En dicha propuesta de resolución se incorporará una recopilación de los actos junto con la calificación jurídica de la correspondiente infracción que haya podido ser constituida (o en su defecto la inexistencia de infracción o responsabilidad). En el caso de que se haya probado el quebrantamiento de alguna norma se adjuntará la sanción acompañada de los criterios de graduación que deban ser aplicados.

La otra vía, la del procedimiento de tramitación abreviada se realiza cuando al iniciarse el expediente sancionador ya obren en poder del órgano competente los elementos que permitan formular una propuesta de sanción la cual se incorporará al acuerdo de iniciación. En estos casos la propuesta de resolución se incorporará a la propuesta de iniciación del procedimiento¹⁶.

En cuanto a la terminación del procedimiento sancionador, esta se llevará a cabo por los órganos competentes para la imposición de las sanciones los mencionados en el artículo 211.5 de la LGT, entre ellos: el Consejo de Ministros, el Ministerio de Hacienda, el órgano competente para el reconocimiento del beneficio fiscal o el órgano competente para liquidar o el superior inmediato.

Esta terminación se formalizará siempre mediante resolución expresa, notificándose esta a los interesados y conteniendo en la misma la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas la determinación de la infracción cometida, identificación de la persona o entidad y la cuantificación de la sanción impuesta. El plazo máximo de resolución que dispone el procedimiento sancionador es de seis meses desde la comunicación de inicio del procedimiento¹⁷. Esta resolución expresa concluirá con el

¹⁶ VV.AA., PELÁEZ MARTOS, Jose María. (Coord). *Todo Procedimiento Tributario 2018-2019*. Wolters Kluwer , S.A. 2018, págs 1266-1276.

¹⁷ *Ibidem*.

procedimiento sancionador, en caso de no dictarse resolución en el plazo previsto se producirá la caducidad del procedimiento.

2.2 Clasificación y calificación de las infracciones y sanciones tributarias.

En la LGT aparecen dieciséis clases de infracciones tributarias. Estos tipos de sanciones aparecen en los artículos 191 y siguientes en los que se encuentran por un lado las infracciones que representan una lesión económica contra la Administración tributaria, y por otra parte, las que figuran una transgresión de los deberes tributarios, generando así una coyuntura entre infracciones por dejar de ingresar la deuda tributaria o vulnerar los deberes tributarios¹⁸.

Existe una disparidad entre las diferentes infracciones, y es la distinción de las mismas entre las infracciones de daño y las infracciones de peligro¹⁹. Las primeras, las infracciones de daño, son las que tienen como efecto un perjuicio económico contra la Hacienda Pública, consistente en la falta de ingreso, el ingreso de una cuantía inferior a la debida o en la obtención improcedente de devoluciones.

Las infracciones de peligro constan de incumplimientos de deberes formales, pero que no derivan de un perjuicio económico directo para la Hacienda Pública, provocando la incorrecta gestión tributaria. Entre dichas infracciones nos encontramos las infracciones que incumplen la correcta llevanza de la contabilidad y libros exigidos por la normativa fiscal, la conservación de justificantes, la emisión de facturas o la de facilitar la actuación de la inspección entre otras.

¹⁸ CARRASCO GONZALEZ, Francisco y PEREZ ROYO, Fernando: *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Editorial Civitas. 2019. Capítulo XVI. (BIB 2018\8684).

¹⁹

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjYyMjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAFs0-fDUAAAA=WKE. Consultado el día 25 de mayo de 2020.

Las previstas entre los artículos 191 a 197 son aquellas que implican perjuicio económico para la Administración, y las comprendidas entre el artículo 198 hasta el 206 están formadas por aquellas que incumplen los deberes tributarios. En cuanto a la calificación legal de las infracciones, estas se calificarán en leves, graves o muy graves según lo dispuesto en las correspondientes sanciones tributarias.

Existen dos tipos de sanciones: aquellas que tienen carácter pecuniario (las cuales abarcan la mayoría de las sanciones) y las de carácter no pecuniario o de privación de determinados derechos²⁰. Así mismo, las sanciones pecuniarias pueden resultar de una cuantía fija o proporcional, estas últimas se suelen aplicar a aquellas infracciones de daño y se aplican a un porcentaje a la base de la sanción, considerando el importe del daño causado. En las infracciones de peligro se aplican habitualmente las sanciones de cuantía fija y su montante está determinado por la Ley y la cuantía solo variará en función de determinados elementos. Las sanciones no pecuniarias son normalmente accesorias y se aplican en conductas de especial gravedad o para infracciones ejecutadas por funcionarios públicos²¹.

Como se ha mencionado anteriormente las diferentes infracciones se calificaran según lo dispuesto en las correspondientes sanciones, dicha calificación se realiza de forma unitaria, es decir, la infracción será en su totalidad, leve, grave o muy grave. Según lo establecido en el artículo 184 de la LGT el cual determina la calificación de las infracciones tributarias, estas se determinarán dependiendo de la ocultación de datos a la Administración Tributaria y los medios fraudulentos utilizados para cometer la infracción. Esta calificación sirve como método para favorecer el aspecto subjetivo de los infractores, ya que la calificación no se determina únicamente por el perjuicio causado a la HP, sino por el conjunto de causas de actitud dolosa por parte del infractor²².

²⁰ IRALA GALÁN Juan Antonio, e IRALA GUZMÁN, Elena. *160 cuestiones esenciales sobre infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia. 2019. Pág. 249.

²¹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Lo esencial del Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2018. Capítulo 27.

²² IRALA GALÁN Juan Antonio, e IRALA GUZMÁN, Elena. *160 cuestiones esenciales sobre infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia. 2019. Pág. 185.

Se entenderá que existe ocultación de datos cuando no se presenten declaraciones o cuando habiéndose presentado estas formen parte de ellas hechos u operaciones inexistentes o con importes falseados y las que omitan total o parcialmente operaciones. La incidencia de la deuda que se deriva de la ocultación respecto a la base de la sanción ha de ser mínimo del diez por ciento.

Tendrán consideración de medios fraudulentos las anomalías en la contabilidad y libros registros. Las anomalías sustanciales podrán ser llevadas a cabo mediante el completo incumplimiento de la llevanza de contabilidad o libros registros, por la utilización de conductas distintas referidas a una misma actividad que no den una imagen fiel de la situación de la empresa y la llevanza incorrecta de los libros o registros mediante la falsedad de asientos contables. Por otra parte también son medios fraudulentos el uso de facturas, justificantes y otros documentos falsos siempre que la utilización de estos represente al menos un diez por ciento de la base de la sanción. La misma consideración obtiene el empleo de personas o entidades interpuestas para ocultar la identidad del sujeto infractor.

Una vez determinado la utilización de medios fraudulentos y si procede la existencia de ocultación de datos, siendo ambas circunstancias utilizadas para calcular la base de la sanción mínima, la cual podrá ser una cantidad fija o proporcional dependiendo de la clase de infracción, posteriormente hay que determinar la existencia de hechos que pueden aumentar o disminuir la cuantía de la sanción.

Para graduar la sanción se tendrán en cuenta las comisiones repetidas de infracciones, el perjuicio provocado y el incumplimiento sustancial de obligaciones tributarias. La existencia de estos actos provocará un incremento en la base de la sanción. Por otro lado existen criterios de reducción que provocarán una disminución de la cuantía a ingresar por la sanción. Estos requisitos se producen mediante la firma de actas con

acuerdo, con la conformidad del obligado tributario y con el ingreso total de la sanción siempre y cuando no exista recurso contra la liquidación o la sanción²³.

La comisión repetida de infracciones tributarias incrementará la base de la sanción, siempre que el sujeto infractor hubiese sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza durante los cuatro años anteriores, este criterio de graduación viene regulado en el artículo 187.a de la LGT, y considera de la misma naturaleza las que reguladas en un mismo artículo, con la excepción de las previstas en los artículos 191-193 las cuales se considerarán de la misma naturaleza.

La correspondiente sanción aumentará dependiendo de la graduación de la sanción que fuese anteriormente cometida, es decir, si la sanción previa fue leve, esta provocará un aumento de cinco puntos porcentuales la segunda sanción, si fue grave la aumentará en quince puntos y en caso de que fuera considerada como muy grave de veinticinco puntos porcentuales²⁴.

En cuanto al perjuicio económico, que se encuentra en el artículo 187.b de la LGT se calcula mediante una ratio entre la cantidad no ingresada y la cantidad que debió ingresarse, dependiendo del porcentaje de perjuicio económico se incrementará una determinada cantidad de puntos porcentuales la posterior sanción. Si existe un perjuicio superior al diez e igual o inferior al veinticinco por ciento se incrementará en diez puntos porcentuales, si es mayor de veinticinco y menor o igual que cincuenta por ciento en quince puntos, entre cincuenta e igual o inferior a setenta y cinco se aumentará en veinte y en caso de ser mayor de setenta y cinco en veinticinco puntos porcentuales.

El último criterio que se emplea para aumentar la graduación de la sanción es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, regulado en

²³ Ibid. Pág. 267.

²⁴ Ibidem.

el artículo 187.c de la LGT. Este criterio únicamente se utiliza para las infracciones cometidas en el artículo 201 de la LGT y se produce cuando se incumpla el deber de facturación o documentación en más de un veinte por ciento, cuando no se pueda conocer el importe de las operaciones o cuando afecta a más del veinte por ciento de los documentos de circulación del periodo que se está comprobando²⁵.

En cuanto al primero de los criterios que reducen la sanción, las actas con acuerdo las cuales vienen reguladas en el artículo 155 de la LGT, cabe destacar que están previstas para casos de relevante dificultad y únicamente se podrán aplicar en los procedimientos de inspección. La reducción aplicable a las sanciones será del cincuenta por ciento sobre el importe de la sanción. Este recurso es incompatible con aquellos casos en los que se interponga recurso contencioso-administrativo. Así mismo no resultará aplicable en estos supuestos la reducción por pago en periodo voluntario que será mencionada a posterior²⁶.

Las actas por conformidad por parte del obligado tributario también provocarán una reducción de la sanción, y esta se producirá, salvo en aquellos casos en los que se requiera una manifestación expresa por parte del contribuyente, cuando no se produzca un recurso o reclamación económico-administrativa. Para los casos de inspección se aplicará cuando se suscriba un acta de conformidad. Esto provocara una reducción del treinta por ciento en aquellas infracciones que estén tipificadas en los artículos 191-197, es decir en las que suponen un perjuicio económico para la Hacienda Pública²⁷.

Por último también se aplicará una reducción por pago en periodo voluntario, la cual se aplicará una vez aplicada la reducción por conformidad se reducirá adicionalmente en un veinticinco por ciento en los casos en los que el importe íntegro de la cuantía de la sanción sea ingresado en periodo voluntario y cuando no se interponga recurso o

²⁵ Ibid. Pág. 287.

²⁶ VV.AA., PELÁEZ MARTOS, Jose María. (Coord). *Todo Procedimiento Tributario 2018-2019*. Wolters Kluwer , S.A. 2018. Págs. 1151 y 1152.

²⁷ Ibid. Pág. 1153.

reclamación tanto contra la liquidación como la sanción y tampoco se podrá producir en los casos en los que el infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento de pago²⁸.

2.3 La culpabilidad en las infracciones tributarias.

Una vez ya han sido desarrollados los aspectos esenciales de las infracciones y sanciones tributarias, podemos centrarnos en la problemática que supone que dichos actos fraudulentos tengan que ser cometidos mediante acciones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, tal y como viene especificado en el artículo 183.1 de la LGT. Este efecto hace que en los procedimientos sancionadores la resolución de los mismos puede incurrir en la vulneración de principios básicos del Derecho Penal como la presunción de inocencia o el principio de culpabilidad.

Por lo tanto podemos destacar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en lo relativo a las infracciones tributarias y se debe tener en cuenta la conducta del obligado tributario en este tipo de procesos tal y como se manifiesta de manera tajante mediante la sentencia 746/2017 del TS, de 28 de febrero: *“Es sabido que la culpabilidad es un elemento fundamental de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria. La modificación del concepto de la culpabilidad fue introducida en el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, mantenido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁹”*.

La problemática que genera que la existencia de responsabilidad sea de carácter subjetivo compromete de manera muy trascendente a la Administración, ya que sobre la misma recae probar que las determinadas infracciones cometidas por parte de los contribuyentes concurren en las faltas que decretan la culpabilidad del infractor, ya que como se establece en el artículo 33 de la Ley 1/1996, de 26 de febrero, de Derechos y

²⁸ *Ibíd.* Pág. 1154.

²⁹ STS 746/2017 de 28 de febrero. (Id cendoj: 28079130022017100072).

Garantías del Contribuyente, las actuaciones de los contribuyentes se presumen realizadas de buena fe y corresponde a la Administración determinar la culpabilidad del infractor³⁰.

En este aspecto también se pronunció el Tribunal Constitucional mediante la sentencia 76/1990, de 26 de abril, en la cual se aclara que tras la adaptación por parte del legislador mediante la Ley 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal se modifica con respecto a la versión anterior del CP el término de “acciones u omisiones voluntarias” sustituyendo la misma por la expresión “dolosos o culposos” en el CP, para evitar la conclusión de que se haya sido suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de culpabilidad, reemplazándolo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. Con lo cual aclara la sentencia, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y por lo tanto se excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente³¹.

Así pues, como acabamos de exponer es necesario que exista esa percepción del dolo, es decir, que el hecho se cometa de manera consciente y voluntaria por parte del sujeto infractor, siendo necesaria la apreciación de un elemento cognitivo, en el cual el defraudador debe ser consciente de que está realizando una infracción y es consciente de sus consecuencias, al menos de manera aproximada. Y a su vez también existe la apreciación de un elemento volitivo, donde se corrobore la actuación dolosa del causante. Acerca del dolo también se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en la STS 523/2015 de 5 de octubre: “*El dolo concurre, declarando datos falaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual*”³².

³⁰ GÓRRIZ GOMEZ, Benjamín: “Una vez más sobre la culpabilidad en las infracciones tributarias”. En *Revista Actualidad Administrativa*. Núm. 9, 2017.

³¹ STC 76/1990 de 26 de abril. (RTC 1990,76).

³² STS 523/2015 de 5 de octubre. (Id Cendoj: 28079120012015100617).

Se puede clasificar el dolo en tres tipos dependiendo exclusivamente de la intención del autor a la hora de cometer actos contrarios a la ley³³. El dolo directo (o de primer grado) el cual es la forma básica de conducta dolosa, dónde el autor tiene la intención de cometer un fraude y lo ejecuta con resultado. El dolo indirecto (o de segundo grado), este es el caso en el cual el autor no tiene intención de cometer una infracción pero es consciente que como consecuencia del acto principal es seguro que su actuación dará lugar a una infracción. En último lugar el dolo eventual por el cual el autor no tiene la intención de provocar un desenlace, pero pese a ello prosigue a realizar una acción, y está puede dar resultado o no³⁴.

Esto puede dar lugar a malinterpretar la forma en la que considera que únicamente existe dolo cuando se puede probar que un obligado tributario es conocedor de que está realizando una conducta fraudulenta. No se trata de investigar el entendimiento del obligado tributario como método para determinar la intención de cometer determinados actos fraudulentos de manera intencionada, pues en este caso resultaría prácticamente imposible determinar el grado de consciencia que un contribuyente tuviese a la hora de cometer dichas infracciones, y por lo tanto no resultaría posible sancionar a ningún contribuyente por cometer infracciones dolosas³⁵.

Es por este motivo que el objeto de investigación para determinar si han existido o no las necesarias actitudes dolosas, se constatan circunstancias y hechos objetivos a partir de los cuales se pueda determinar que el contribuyente ha cometido dicha infracción. Así pues lo que se pretende en estos días es regular mediante normas el concepto de las determinadas conductas o situaciones dolosas, procurando acotar aquellos acontecimientos que acometen una actitud defraudadora³⁶.

³³ CALVO VÉRGEZ, Juan: “La Transcendencia del dolo en la configuración del delito fiscal”. En *Gaceta tributaria del País Vasco*. Núm. 57. Págs. 160-162.

³⁴ <https://confi legal.com/20180916-la-necesaria-motivacion-de-la-culpabilidad-en-el-procedimiento-sancionador-tributario/>. Consultado a 10 de mayo de 2020.

³⁵ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El Principio de Culpabilidad en Materia de Infracciones Tributarias*. Editorial Aranzadi. 2009. Pág. 211.

³⁶ *Ibidem*.

Uno de los casos en el que se puede observar esta tendencia de intentar regular este tipo objetivo infractor es en el caso de la ocultación. Actualmente la ocultación se entiende según el artículo 184.2 de la LGT: *“cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento”*. Según LÓPEZ LÓPEZ, lo que se pretende por parte del legislador es sancionar este tipo de conductas, las cuales hayan empleado medios de ocultación, como forma de calificación, graduando así como graves las infracciones que se hayan cometido utilizando dichos medios (en particular las infracciones recogidas en los artículos 191 a 193 de la LGT, que suponen un perjuicio económico para la Hacienda Pública) o considerándolas muy graves si existen además medios fraudulentos, excluyendo en su defecto la ocultación para las faltas leves³⁷ (las cuales casarían con aquellas infracciones cometidas a modo de negligencia).

En cuanto a la culpa, esta se ocasiona cuando se incumplen las debidas diligencias, por lo tanto la culpa o negligencia concurre en aquellas personas que han realizado hechos recogidos en el tipo infractor debido al quebrantamiento del deber exigible. Es por lo cual que el concepto de culpabilidad no requiere de una voluntad expresa y voluntaria de incumplir una norma. En los casos en los que se cometan infracciones tributarias es menester de la Administración una motivación suficiente de negligencia para poder tramitar la sanción de manera procedente. Con respecto a este asunto se pronunció el Tribunal Supremo, mediante la sentencia 6484/1998, de 5 de noviembre: *“ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia; en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad”*³⁸.

³⁷ Ibid. Pág. 212.

³⁸ STS de 6484/1998 de 5 de noviembre. (RJ 1998/7945).

Personalmente creo que debido a la dificultad de la determinar la responsabilidad mediante el carácter subjetivo de los obligados, tratando de interpretar lo que estos pudieron o debieron hacer para cumplir con dichas obligaciones, la culpabilidad es un principio que cuya aplicación requiere una importante matización. Esto puede generar enormes dificultades en la jurisprudencia a la hora de determinar el alcance de la responsabilidad del infractor debido a la complejidad que supone la subjetividad en esta materia. Parece lógico a mi parecer que se procure establecer una tendencia a la hora de determinar elementos subjetivos partiendo de bases objetivas para confirman que han existido actitudes dolosas mediante la regulación de normas que acoten las conductas dolosas.

2.4 La exclusión de responsabilidad por infracción tributaria.

En el artículo 179.2 de la LGT se recogen determinadas situaciones en las que las acciones u omisiones calificadas en las leyes como infracciones tributarias no dieran lugar a responsabilidad a la hora de sancionarlas. Estas excepcionalidades son las siguientes: En aquellos casos en los que se cometan infracciones por quienes carezcan de capacidad para obrar en el orden tributario, cuando haya concurrido fuerza mayor, para aquellos casos en que determinadas personas salvaron su voto o no hubieren asistido a la reunión cuya decisión colectiva derivase en una infracción, cuando se haya puesto diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en último lugar cuando se pueda demostrar que la infracción haya sido debido a deficiencias técnicas de programas informáticos facilitados por la Administración Tributaria³⁹.

De igual manera la LGT exime de responsabilidad a aquellos sujetos que de manera inintencionada hayan obrado erróneamente ya que estas sanciones podrán imponerse cuando resulten de conductas responsables y deliberadas. Así pues, cuando el obligado tributario actúa apoyándose en interpretaciones de la norma, o mediante criterios propuestos por la Administración Tributaria mediante consultas, las cuales se consideran información jurídica proporcionada por una fuente fiable, el contribuyente está

³⁹ DE MIGUEL ARIAS, Sabina: “Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12/2014. Pág. 105 y ss.

procediendo con sus obligaciones de forma exigible al Derecho, y se entiende que ha puesto diligencia para con el cumplimiento de sus obligaciones.

Generalmente a la hora de juzgar acerca del conocimiento de la normativa fiscal concerniente a los tipos infractores, nos encontramos frente a una complicada situación debido a que son errores que excluyen el dolo y por tanto no tienen perjuicio de sanción tributaria. Existen Sentencias que reconocen la complejidad de comprensión de la normativa fiscal y la eventualidad de la existencia de dudas interpretativas de la misma que conllevan a impedir que se aprecie culpabilidad alguna para que puedan ser impuestas las correspondientes sanciones tributarias independientemente del perjuicio provocado por el juicio discrepante que haya resultado del comportamiento del contribuyente con respecto al que la Administración considera válido.

Para ser más concretos, la dificultad de esta tesis radica especialmente en la letra d), del artículo 179.2 de la LGT, al ser muy complejo determinar que se entiende por el cumplimiento de la diligencia necesaria por parte del obligado tributario. En primer lugar para que se declare que no exista responsabilidad, las decisiones tomadas por el obligado tributario han de ampararse en una interpretación razonable de la norma. Varios han sido los pronunciamientos jurisprudenciales⁴⁰.

Tal y como se acaba de mencionar acerca de la interpretación razonable, el TS se pronunció mediante la sentencia 6433/1991 de 20 de noviembre: “*Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial, que ante una diferencia razonable de criterio, respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de la culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública*⁴¹ [...]”. Estableciendo por lo tanto que no cualquier interpretación de la norma puede ser válida y que por ende debe plantear una duda razonable. Esta duda que se plantea a la hora de interpretar las normas nunca debe suponer un intento de ocultación por parte del contribuyente.

⁴⁰ RUIZ GARIJO, Mercedes. *PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS*. Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 2004. Pág. 97 y ss.

⁴¹ STS 6433 de 20 de noviembre. (Id cendoj: 28079130011991102178).

Esto ha generado lo que se conoce dentro del ámbito penal como “errores de derecho”, concretamente un error de prohibición. Esta equivocación se produce cuando el causante de un hecho constitutivo de un delito actúa pensando que el hecho realizado está basado en una obra lícita⁴². El error de prohibición será inevitable en los casos en los que el autor no es responsable de dicho error, es decir, cuando ejerce determinadas funciones en base al desconocimiento a la hora de cometer un acto que es antijurídico y que no ha podido evitarse mediante la diligencia o el cuidado necesario. Por otro lado será evitable el que resulta de aquellas situaciones en las que, mediante una mayor vigilancia, aplicando una mayor diligencia, siendo el autor responsable⁴³.

Como se ha mencionado en el apartado 3.2 del presente trabajo mediante la sentencia del TS 6486/1998, de 5 de noviembre, al igual que corresponde Administración determinar o demostrar la ausencia de diligencia, no es responsabilidad del contribuyente alegar cuál ha sido la interpretación razonable en la cual ha basado su conducta, sino que es menester de la propia Administración tal y como se presenta en la STS 5254/2012 de 23 de julio⁴⁴.

En mi opinión parece razonable que se exima de responsabilidad tributaria en estos casos en los que existe una interpretación razonable de la normativa pues en estos casos se expresa la ausencia de la intencionalidad de defraudar con lo cual no se puede apreciar una actitud dolosa por parte del obligado tributario. Por lo tanto no hay posibilidad de apreciar culpabilidad en una discrepancia entre la Administración y el contribuyente si en el intento de cumplir con sus obligaciones tributarias emergen interpretaciones razonables de la normativa que resultasen ser equivocados.

42

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjU0tTtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAWhpf9TUAAAA=WKE. Consultado el día 27 de mayo de 2020.

43 IRALA GALÁN Juan Antonio, e IRALA GUZMÁN, Elena: *160 cuestiones esenciales sobre infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia. 2019. Pág. 125.

44 STS 5254/2012, de 23 de julio (Id cendoj: 28079130022012100918).

3. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

3.1 Concepto de delito contra la Hacienda Pública.

Como se ha mencionado con anterioridad al introducir el concepto de delito fiscal, este viene regulado en el artículo 305.1 del CP y este se comete cuando el infractor, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública siempre que la cuantía supere los 120.000 €, o en el caso de defraudar a la Hacienda de la Unión Europea basta con una cuantía de 50.000 €. Las conductas que figuran en el mismo artículo que constituyen fraude fiscal son las de: eludir el pago de tributos, obtener devoluciones indebidas o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales.

Desde el año 2013 se introdujo mediante una reforma del CP un tipo agravado para el delito fiscal cuando ocurriese alguna de las siguientes condiciones: que la cuantía superase los 600.000 €, que la defraudación hubiese sido llevada a cabo por una banda criminal o que se hubiesen utilizado personas físicas o entidades sin personalidad jurídicas interpuestas, instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales con el mero objetivo de ocultar o dificultar la tributación⁴⁵.

Las penas por fraude fiscal pueden variar dependiendo de si el delito cometido entra dentro del tipo básico de fraude fiscal o fraude de subvenciones, en tal caso aquellas personas condenadas por este tipo de delitos se enfrentarían a penas de prisión de uno a cinco años y multas, y para el primero de los casos a prohibiciones para conseguir subvenciones, ayudas o beneficios fiscales entre los tres y seis años siguientes. En cuanto a los cometidos por el tipo agravado del delito, las penas serían las mismas, incrementando los años de prisión de entre dos a seis y la prohibición de obtener ayudas y subvenciones entre cuatro y ocho años⁴⁶.

⁴⁵ VV.AA., PELÁEZ MARTOS, Jose María. (Coord). 2018: *Todo Procedimiento Tributario 2018-2019*. Wolters Kluwer , S.A. Pág 812.

⁴⁶ Ibidem.

Al igual que con las infracciones tributarias, no basta con que el obligado tributario cometa alguna de las conductas mencionadas, sino que ha de realizarlas de forma dolosa tal y como se pronuncia el TS mediante la sentencia 737/2006, de 20 de junio: *“La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes, pues sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos⁴⁷”*.

Por lo tanto, de manera similar a las infracciones tributarias no basta únicamente para calificar un acto fraudulento como delito fiscal por una mera condición objetiva punible, es preciso que exista el elemento subjetivo basado en el dolo o culpa y este puede ser tanto por acción como por omisión.

El fraude es pues un elemento del cual derivan consecuencias graves para el conjunto de la sociedad pues afecta al interés general, suponiendo una merma de los ingresos públicos, influyendo en la presión fiscal que soportan los contribuyentes que efectivamente cumplen la Ley, constituyendo el principal elemento de desigualdad en el sistema tributario⁴⁸. Se trata así de un delito que exige la producción de un quebranto patrimonial a la Hacienda Pública.

Durante los procedimientos de comprobación por parte de la Administración para determinar la existencia de infracciones tributarias pueden surgir indicios de delito contra la Hacienda Pública. En estos casos, como se dispone en el artículo 250 de la LGT el procedimiento continuará siendo realizado por parte de la Administración sin perjuicio de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o de enviar el expediente al Ministerio Fiscal. Así pues será la misma Administración la que practique la

⁴⁷ STS 737/2006 de 20 de junio. (Id cendoj: 28079120012006100706).

⁴⁸ FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel: “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal”. En *Revista de Derecho y Proceso Penal*. 2018, núm. 51. Pág 220.

correspondiente liquidación para regularizar la obligación tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública⁴⁹.

En aquellos casos en los que solamente determinados elementos estén relacionados con el delito fiscal, se separará en liquidaciones diferenciadas las correspondientes liquidaciones de los elementos investigados. Por norma general y siguiendo el principio de no concurrencia de las sanciones tributarias, la Administración prescindirá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador con los hechos relacionados con la constitución de delito fiscal⁵⁰.

Existen entonces determinados casos en los que se deberán tratar asuntos tanto de índole administrativa como penal, teniendo que resolverse por ambos órdenes del derecho. Esto emerge en ocasiones un problema de cohesión entre ambos procedimientos y para resolver esta cuestión judicial se puede proceder de dos formas diferentes, o bien mediante una forma devolutiva o mediante una forma no devolutiva⁵¹.

Si se considera como devolutiva se resolvería primero en vía administrativa, para que después se proceda por una vía contencioso-administrativa. Solo en última instancia intervendría el orden penal, generando una demora en los procesos penales. La otra manera de tratar este procedimiento judicial, es decir de manera no devolutiva, produciendo que ambos procedimientos evolucionen de manera semejante. Este procedimiento es más presuroso pero existe la posibilidad de que surja un problema de “doble verdad” ya que puede darse el caso de que no concuerden las cuantías proporcionadas por la Administración y por el juez penal.

⁴⁹ VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo. (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. 4ª Edición. 2018. Pág 374.

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ VV.AA., PELÁEZ MARTOS, Jose María. (Coord): *Todo Procedimiento Tributario 2018-2019*. Wolters Kluwer , S.A. 2018. Pág. 826.

En la propia LGT, en su artículo 251 existe un listado de aquellas situaciones en las que la Administración se mantendrá al margen y no practicará liquidación y se limitará a remitir el tanto de culpa al órgano judicial correspondiente. Estas excepciones ocurren en los casos en los que la tramitación de la liquidación por parte de la Administración pueda ocasionar la prescripción del delito, cuando no pudiese determinarse por parte de la investigación el importe exacto de la liquidación o no se pueda atribuir a un obligado tributario concreto o bien cuando la liquidación de la Administración perjudique la investigación de la defraudación⁵².

En aquellos casos en los que se suspenda el procedimiento Administrativo a espera de que se dicte sentencia por vía judicial, impedirá la imposición de posteriores sanciones administrativas, ahora bien, en caso contrario y de no haberse probado la existencia de delito fiscal, la Administración podrá continuar con el procedimiento de inspección que hubiese estado llevando a cabo podrá regularizar la situación tributaria con la correspondiente sanción⁵³.

3.2 Clases de delitos de defraudación tributaria

Como hemos apuntado anteriormente, existen tres clases de delito o modalidades de delito fiscal las cuales se basan en la elusión del pago de tributos, la obtención de devoluciones indebidas o el incorrecto disfrute de beneficios fiscales.

En el caso de la elusión del pago de tributos cabe diferenciar aquellas conductas que se realizan debido a la elusión del pago de aquellos tributos que se gestiona mediante autoliquidación de los que se tramitan por una liquidación. En aquellos impuestos que se requiera una autoliquidación, es decir los que necesiten ser declarados por parte del sujeto pasivo, la consumación del delito se producirá el último día del periodo voluntario de

⁵² VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo. (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. 4ª Edición. 2018. Pág 375.

⁵³ VV.AA., PELÁEZ MARTOS, Jose María. (Coord): *Todo Procedimiento Tributario 2018-2019*. Wolters Kluwer , S.A. 2018. Pág. 827.

ingreso para el determinado tributo, así como se puede interpretar en la sentencia STS 3235/2005, de 19 de mayo⁵⁴: “*El momento en que debía hacerse la declaración-liquidación es el que determina la consumación del delito a partir del cual se comienza a contar el plazo o período de prescripción*”

Por parte de las liquidaciones practicadas por parte de la Administración en las cuales se debe indicar tanto los medios como el plazo de pago, la defraudación se entenderá cometida una vez transcurrido el plazo señalado para el ingreso. En cualquiera de los dos casos no se podrá interpretar como delito aquellas situaciones en la que los sujetos han reconocido y liquidado correctamente el impuesto pero no han realizado el correspondiente pago de la deuda resultante de la propia liquidación⁵⁵.

Por lo tanto se puede entender la elusión del pago de tributos la evasión u ocultación tributaria o bien la omisión del pago de cuotas. Es decir se trata de la realización de cualquier acción u omisión que provoque evitar o minorar el pago de los tributos siempre que se realice mediante medios engañosos⁵⁶.

En la modalidad de obtenciones indebidas de devoluciones, en primer lugar hay que resaltar que existe una confirmación expresa de la Administración en la cual se reconoce el derecho para la obtención de la devolución, posteriormente se efectuará la cuantía que resulte de la devolución, siendo este el momento en el cual se consume el delito. En estos casos el contribuyente recupera una cuantía monetaria que ingresó previamente sin tener derecho a dicha devolución. Por lo tanto se provoca un injusto por la omisión del deber y por reconocer unos beneficios que no resultan de aplicación.

La última de las modalidades es la provocada por el disfrute indebido de incentivos fiscales, esta clase de delito implica una importante minoración de la deuda a ingresar mediante la aplicación de reducciones, bonificaciones o exenciones que no son

⁵⁴ STS 3235/2005 de 19 de mayo. (Id cendoj: 28079120022005100033).

⁵⁵ COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván: *La defraudación tributaria en el código penal español*. Editorial J.M. Bosch Editor, S.A. Sevilla. 2009. Pág. 187.

⁵⁶ FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel: “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal”. En *Revista de Derecho y Proceso Penal*. 2018, núm. 51. Pág. 262.

debidamente aplicables. Este delito se entenderá cometido de igual manera que en la modalidad de elusión del pago de tributos. En estos casos se puede llegar a provocar devoluciones a favor del contribuyente. Se trata del mismo perjuicio para la Hacienda Pública que en el caso de la elusión del pago de tributos pero realizado de una manera diferenciada, pues lo que se pretende en estos casos es deformar las bases tributarias como método de eludir impuestos.

La mera intención de cualquiera de las anteriores actuaciones supone en sí un delito de tentativa contra Hacienda. Estas actuaciones están penadas en el artículo 15 del CP, y se delimita en el artículo 16 que existe dicha tentativa cuando el sujeto procure la realización del delito, practicando actos que deberían producir el resultado, no obstante este no llega a producirse por causas independientes a su voluntad. Esta tentativa genera muchas discrepancias pues bien es cierto que en el ámbito tributario se puede interpretar que esta normativa contradice a la propia naturaleza del delito, ya que en las sanciones administrativas no viene recogido expresamente en la LGT y son solo sancionables los actos consumados, y por lo tanto no debería ser posible, hacer lo propio en el ámbito penal⁵⁷.

3.3 La naturaleza del sujeto activo en el delito fiscal.

El concepto de sujeto activo del delito fiscal se define como aquella persona que se beneficia de una ventaja fiscal que obtiene de una forma indebida o irregular. Por lo tanto se trata de un sujeto pasivo de una obligación tributaria que elude el pago de tributos o retenciones, o que obtiene indebidamente determinados beneficios fiscales.

Existen dos vertientes contrapuestas a la hora de determinar los elementos subjetivos en el delito fiscal dependiendo a la naturaleza de este delito. La primera de las vías, la cual exige que estos supuestos de defraudación tributaria son percibidos desde un punto de vista del delito común, pudiendo ser cometido el delito por cualquier persona. Esta vertiente se justifica mediante una interpretación gramatical de la norma, prevista en

⁵⁷ COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván: *La defraudación tributaria en el código penal español*. Editorial J.M. Bosch Editor, S.A. Sevilla. 2009. Págs. 456 y 457.

el artículo 305 del CP. La segunda teoría es la que entiende la defraudación fiscal como un delito especial, provocando que los autores de estos actos serán los que presenten determinadas características subjetivas⁵⁸.

La segunda opción parece ser más exacta según CARRERAS MANERO, ya que se considera el delito de fraude como un delito especial o de propia mano, ajustándose en mayor grado a la definición proporcionada en la LGT, dicha descripción del sujeto pasivo viene prevista en el artículo 36, y a su vez el resto de obligados tributarios en el artículo 35 de la misma normativa.

De igual manera se ha llegado a pronunciar el TS en la sentencia 6532/1990 de 25 de septiembre: “*sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea "directamente" tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido*⁵⁹”. En otras palabras, no se puede considerar a cualquier deudor como sujeto activo de un delito fiscal, únicamente se podrá considerar a aquellos a los que se refiera de forma específica referida en el marco tributario.

Así pues la autoría del delito fiscal debe ser determinada acordemente a las normas tributarias que delimitan al contribuyente como aquella persona, ya sea física o jurídica, a la que la Ley impone la deuda tributaria al haber realizado un hecho imponible determinado. Implementando de este modo que dicha figura delictiva queda integrada en la categoría de delitos especiales propios, puesto que los posibles autores son los sujetos tributarios obligados a cumplir con las normas tributarias⁶⁰.

De manera más reciente se ha manifestado el TS, reiterando que se trata de un delito especial mediante la sentencia 499/2016, de 9 de junio, en la cual se reitera que es

⁵⁸ CARRERAS MANERO, Olga: “El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública”. En *Revista española de Derecho Financiero*. 2015, núm. 167. Págs. 181 y ss.

⁵⁹ STS 6532/1990 de 25 de septiembre. (Id cendoj: 28079120011990107571).

⁶⁰ STS 1292/2005 de 2 de marzo. (Id cendoj: 28079120012005100619).

un delito especial denominado como infracción de deber (es decir aquellos delitos que incumplen un deber especial por parte de una determinada clase de sujetos), concretamente sentenciando que se trata de un delito relacionado con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante impuestos, establecido en el artículo 31 de la CE⁶¹. De esta manera se puede interpretar el delito fiscal desde una perspectiva dual, debido a que es un delito constituido como una infracción de deber, cualificada por la cuantía no ingresada, y como una actitud defraudatoria la cual exige una conducta delictiva.

Así pues estamos ante un delito especial propio, y estos según MIR PUIG, estos delitos exigen una serie de condiciones por parte de los sujetos infractores que realizan este tipo de conductas⁶². En primer lugar para la consideración de delito especial, este requiere que exista una relación entre el obligado tributario y la Hacienda Pública preexistente. De igual manera porque la obligación de tributar requiere de un aspecto personal que es intrasmisible, con lo cual cada obligado tributario es el único autor de su responsabilidad tributaria⁶³.

3.4 El bien jurídico protegido.

El bien jurídico hace referencia a aquel bien que es protegido mediante la Ley, en el caso del delito fiscal este bien es el patrimonio conocido como la Hacienda Pública y la Seguridad Social, siendo por lo tanto un bien jurídico supraindividual, ya que su protección se basa en las condiciones para hacer funcionar al sistema. Así pues cualquier acto de defraudación tributaria supone de manera directa una disminución patrimonial. Aun así, al igual que en el caso anterior con la interpretación de la naturaleza del sujeto

⁶¹ FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel: “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal”. En *Revista de Derecho y Proceso Penal*. 2018, núm. 51. Pág. 252.

⁶² MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal Parte General*. Editorial Reppertor. 2015. Pág. 236.

⁶³ *Ibidem*.

activo del delito, hay dos corrientes enfrentadas entre sí, teniendo por un lado las tesis patrimonialistas y por otro las funcionales⁶⁴.

Las tesis patrimonialistas se centran en un punto de vista de la defensa de los intereses patrimoniales supraindividuales anteriormente mencionados, debido a que determinados delitos afectan únicamente de manera pecuniaria al Erario Público, CC.AA o Entes locales. Por lo tanto, lo que se pretende proteger es el interés patrimonial del Estado y con lo cual estaríamos ante delitos patrimoniales. Esta corriente es la principal debido a que conecta el interés patrimonial con la recaudación tributaria.

Por el lado de las tesis funcionales, las cuales refutan las tesis patrimoniales del delito fiscal, interpretando el bien jurídico como una protección a la aplicación de los tributos. Siguiendo esta corriente podríamos definir como una función realizada por parte de la Administración, la cual está dirigida a la recaudación tributaria, otorgándole a esta un conjunto de deberes y potestades⁶⁵.

El bien jurídico puede entenderse de igual manera como aquellos valores que forman parte de unos estatutos de cooperación social que deben ser protegidos penalmente mediante el *ius punendi* por parte del Estado. En los delitos de defraudación tributaria, se fundamentan valores de protección del bien jurídico mediante los artículos 31 y 128.1 de la CE, en los cuales se especifica el principio de capacidad económica en la que todos los contribuyentes contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos y en el que se subordina la riqueza al interés general del Estado⁶⁶.

De esta manera se le otorga al bien jurídico la relevancia necesaria para ser protegido por el ordenamiento penal y no siendo suficiente su protección por vías

⁶⁴ ECHEVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo: “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P español”. *En Revista electrónica de ciencia penal y criminología*. 2014, núm. 16. Págs. 11 y ss.

⁶⁵ *Ibid.* Pág. 15.

⁶⁶ BAL FRANCÉS, Edmundo y GONZALEZ GUTIERREZ-BARQUÍN, Pedro: *Manual de delitos contra la hacienda pública*. Editorial Aranzadi Thomson Reuters. 2008. Págs. 65 y ss.

administrativas. Por lo tanto no se podrá calificar un delito como fraude fiscal si el bien jurídico no posee dicho carácter⁶⁷.

Personalmente creo que los delitos fiscales no provocan únicamente una disminución en el Erario Público sino que también afecta a la política económica incidiendo sobre diversos factores económicos. Por lo tanto mediante la protección del bien jurídico protegido lo que se pretende es proteger el sistema de recaudación del Estado así como la capacidad de gasto público.

3.5 Los elementos objetivo y subjetivo en el delito fiscal.

Para analizar la conducta típica de los sujetos activos que cometen delitos tributarios, es menester que dicha conducta se califique como un comportamiento y no como una acción, pues según la definición, este comportamiento es alcanzable tanto por acción como por omisión⁶⁸.

En relación al elemento objetivo, queda bien reflejado en el CP que dicho elemento se confirma mediante la elusión del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias, las cuales deben superar la cuantía de 120.000 € para un determinado impuesto y en un determinado año, no siendo especialmente relevante el método por el cual se ha cometido dicho fraude fiscal⁶⁹.

La configuración objetiva de esta clase de delitos está constituida por un deudor tributario, pese a que no debe ser necesario a que este sujeto realice de su propia mano este comportamiento típico. Debe existir a su vez un elemento de omisión a la hora de cometer una infracción. Se asume a su vez que no es suficiente con la mera elusión de las

⁶⁷ Ibidem.

⁶⁸ FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel: “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal”. En *Revista de Derecho y Proceso Penal*. 2018, núm. 51. Pág. 202.

⁶⁹ PEREZ-BUSTAMENTE YABAR, David: *El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas*. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2020. Capítulo 2.

obligaciones tributarias, sino que debe existir una conducta engañosa, y que esta provoque un perjuicio económico para Hacienda.

Para que se determine este elemento objetivo es necesaria la existencia de elementos de ocultación llevadas a cabo por el defraudador, quedando fuera del concepto de delito fiscal las actuaciones que se califiquen como fraude de ley, debido a que esta última conducta no pretenden la ocultación de información, pues lo que se procura con los medios de fraude de ley es utilizar medios jurídicos más favorables para evitar la aplicación de otros que resulten en una tributación de mayor cuantía eludiendo o sorteando determinadas normas, tal y como se dice en la sentencia del TC 120/2005, de 10 de mayo⁷⁰.

Por la parte concerniente al elemento subjetivo dentro del delito de defraudación, la materialización de estos actos es necesaria una intencionalidad por parte de los contribuyentes de manera similar a los casos en los que se cometía cualquier infracción tributaria.

Así pues, en la sentencia del TC 120/2005, de 10 de mayo, también se hace referencia a la necesidad de la presencia de un elemento subjetivo, dicha sentencia constata que en los delitos fiscales debe existir en aquellas situaciones que devenguen en un perjuicio para la HP un elemento subjetivo partícipe en cualquier acto de defraudación, es decir, que exista una intención de ocasionar dicho daño al Erario Público mediante acciones dolosas u omisiones constituyentes de un delito fiscal.

La principal diferencia en el ámbito subjetivo con respecto a las infracciones tributarias, es que el delito de defraudación es exclusivamente procedente de una actitud dolosa y no admite las imputaciones culposas típicas de las sanciones de carácter administrativo. Esto se debe en parte al artículo 12 del CP, en el cual se manifiesta que las acciones u omisiones se penalizarán como se disponga en la propia Ley, la cual en lo

⁷⁰ STC 120/2005, de 10 de mayo. (Referencia: BOE-T-2005-9528).

referente al delito fiscal no refleja ninguna mención a las actitudes culposas⁷¹. De este modo solo se podría considerar que el delito fiscal se realiza siempre mediante comportamientos de dolo directo, pero también mediante el dolo eventual.

Por lo tanto el elemento subjetivo que se basa en una intención clara de defraudar al Erario Público, con la voluntad de infringir el deber tributario es un elemento esencial para la determinación para la existencia de delito fiscal. Quedando entendido el dolo como la conciencia del deber de pagar y el deseo de quebrantar el deber o la obligación de pagar o contribuir, implicando una pérdida para Hacienda y la cual se basa en el conocimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente⁷².

Por lo tanto parece claro que el sujeto activo tiene que saber que hay un hecho imponible y que también hay determinadas circunstancias de hecho que están asociadas al mismo hecho imponible que son de relevancia jurídico-tributaria. Con lo cual es suficiente con que el sujeto conozca que debe ser partícipe de la contribución al sostenimiento de los gastos, y no es necesario un perfecto conocimiento de la normativa tributaria⁷³.

Lo que se exige en materia penal en los casos de defraudación tributaria según la sentencia del TS 4085/2006 de 20 de junio, es un mecanismo defraudatorio, una ocultación que haya sido llevada a cabo de manera intencionada con el ánimo de impedir revelar situaciones concretas a la Hacienda Pública, así pues lo que se necesita para considerar estos actos como fraudes fiscales es que exista esa voluntad de engañar y tergiversar, pues no basta simplemente con perjudicar a la Hacienda pública⁷⁴.

Debido a esto el mero hecho de no contribuir con las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes en aquellas cuotas liquidadas que superen los 120.000 € no

⁷¹ FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel: “Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal”. En *Revista de Derecho y Proceso Penal*. 2018, núm. 51. Pág. 208.

⁷² *Ibid.* Pág. 267.

⁷³ VV.AA, ZABALA GUADALUPE, Juan José (coord.): *Manual de delitos contra la Hacienda pública*. Editorial Thomson-Aranzadi. Navarra. 2008. Pág. 171.

⁷⁴ STS 4085/2006 de 20 de junio. (Id cendoj: 28079120012006100706).

suponen una conducta defraudatoria, ya que para ello será necesario que se precise la conducta con ímpetu de eludir a la contribución y que esta suponga una ocultación por parte del contribuyente.

Se puede sacar como conclusión que el delito fiscal es un delito doloso que precisa de dos facultades subjetivas para ser considerado como tal, una intelectual por la cual los infractores deben conocer lo que están haciendo, y una facultad volitiva, que determina la voluntad de cometer el acto infractor, que en estos casos se convierte en una situación en la que se obtiene un lucro a costa del Erario Público. En esta clase de delitos se puede afirmar que no cabe apreciar ni error de tipo ni error de prohibición, pues los infractores no pueden desatender los aspectos fiscales de los cuales son responsables.

4. CONCLUSIONES.

PRIMERA. Las infracciones tributarias establecen un quebrantamiento de la obligación tributaria, estas requieren que existan normas que tipifiquen y sancionen aquellas conductas que supongan actos ilícitos contra el ordenamiento jurídico. Las infracciones requieren a su vez que se manifieste la culpabilidad de los obligados tributarios ya sea mediante acciones u omisiones dolosas o culposas.

Las infracciones y sanciones están sujetas por los principios aplicables de la potestad sancionadora, los cuales se encuentran a su vez sujetos a al ámbito penal en determinados aspectos. Estos principios constituyen la naturaleza de las infracciones tributarias por los cuales se puede sancionar aquellas acciones u omisiones según la legislación vigente del momento en el que se cometan, siempre y cuando exista una descripción precisa en la normativa que constituya la sanción.

Las infracciones serán sancionables según la graduación de la sanción la cual será considerada según el grado de intencionalidad, la conducta de los infractores y el perjuicio causado.

SEGUNDA. El procedimiento sancionador es el mecanismo por el cual las infracciones tributarias son castigadas, este procedimiento es iniciado de oficio mediante notificación del órgano competente, determinando a su vez la normativa aplicable a los órganos competentes sancionadores.

Durante la instrucción del procedimiento se realizarán actuaciones para determinar y probar la existencia de infracciones tributarias que hayan sido cometidas por los supuestos infractores, a los cuales se les proporcionará una propuesta de resolución donde se recopilan los actos que han cometido y han dado lugar a la constitución de la infracción junto con los criterios de graduación aplicables.

Una vez finalizadas las actuaciones del procedimiento sancionador se formulará la correspondiente propuesta de resolución al contribuyente. En la misma se incorporará una recopilación de las actuaciones y la correspondiente infracción u sanción.

TERCERA. Las infracciones serán calificadas según se especifique en las correspondientes sanciones, pudiendo calificarse estas como leves, graves o muy graves, dependiendo de la existencia de ocultación de datos y de los medios fraudulentos que se hayan utilizado para realizar la infracción.

Se entiende que existe ocultación de datos en aquellas cuando no se presenten declaraciones, o cuando hayan sido presentadas, estas contengan operaciones inexistentes o falsas. Por su parte los medios fraudulentos las anomalías existentes en los apuntes contables y libros registro, así como el uso de documentos falsos, el uso de personas o entidades interpuestas.

La cuantía de la sanción se verá incrementada en aquellos casos en los que se hubiesen cometido infracciones previas en los anteriores cuatro años y dependiendo del perjuicio económico que se haya causado. Así mismo la cuantía se verá reducida en función de las firmas de actas con acuerdo, actas en conformidad o si se paga en periodo voluntario.

CUARTA. En toda infracción tributaria es fundamental el criterio de culpabilidad hacia el presunto infractor ya que cualquier acto fraudulento cometido debe ser mediante acciones dolosas o culposas.

Corresponde por lo tanto a la Administración determinar que las actuaciones de los obligados tributarios se han realizado mediante faltas que determinen la culpabilidad de sus actos, pues de lo contrario se presumirían realizados de buena fe.

Esta necesidad de la existencia de una responsabilidad subjetiva por parte de los infractores compromete a la Administración, la cual deberá probar la existencia de elementos dolosos y volitivos. En otras palabras, ha de demostrar fehacientemente que los infractores han llevado a cabo acciones fraudulentas de manera consciente e intencionada. Para determinar si han existido o no esas necesarias actitudes dolosas se realizan contrastes objetivos a partir de los cuales se intenta determinar la infracción.

QUINTA. Debido a la complejidad de la normativa fiscal y de las numerosas dudas interpretativas que genera es muy complejo delimitar que conductas excluyen el dolo y cuáles no, sobre todo en aquellos casos en los que se tenga que determinar si los contribuyentes han obrado cumpliendo la diligencia necesaria a la hora de interpretar las normas tributarias.

No toda interpretación es válida para que se considere que se ha cumplido con la diligencia, es necesario que exista una duda razonable de interpretación de la normativa y es necesario que no haya ningún intento de ocultación por parte de los obligados tributarios.

SEXTA. El delito fiscal genera consecuencias lesivas para la sociedad ya que afecta de manera significativa a los ingresos públicos, genera un quebranto del patrimonio del Erario Público y constituye un elemento de desigualdad en el sistema tributario.

La responsabilidad penal que surge a la hora de cometer un delito fiscal no es provocada meramente por el impago, la ocultación o la ficción de elementos fiscales sino por la utilización de medios engañosos que estén basados en el dolo o culpa por parte del obligado tributario.

Los casos de fraude contra la Hacienda Pública se pueden llevar a cabo mediante la elusión del pago de tributos, mediante la obtención indebida de devoluciones o por el indebido disfrute de incentivos fiscales. Estos casos implican por parte de los sujetos infractores la realización de acciones engañosas u omisiones del pago de tributos pudiendo ser realizados por la ocultación de la obligación de tributar, por la omisión del pago de cuotas tributarias que resultasen a ingresar, por la devoluciones que no le corresponden al obligado tributario o bien por el uso de exenciones, deducciones o bonificaciones que provoquen una minoración indebida en la cuota tributaria.

SEPTIMA. En lo relativo a la naturaleza sujeto activo en los supuestos de defraudación tributaria deben ser percibidos desde una perspectiva de delito especial propio ya que serán autores aquellos sujetos que posean determinadas características subjetivas.

De este modo únicamente podrá ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria a aquellos sujetos que sean tributarios o acreedores del impuesto y a los que se refiera de forma específica en el marco tributario. Así pues la autoría del delito será determinada según las normas tributarias que definan al contribuyente.

OCTAVA. Los delitos fiscales se resuelven por la vía penal con la intención de proteger de la manera más agresiva posible el bien jurídico protegido. Cualquier acto de defraudación tributaria supone un ataque contra el Erario Público y provoca una disminución de su patrimonio.

Los valores de protección del bien jurídico están fundamentados en la Constitución Española de manera indirecta, mediante la cual se salvaguardan los principios de capacidad económica y el sostenimiento de los gastos públicos mediante la subordinación de la riqueza al interés del Estado, pretendiendo de este modo que el Erario Público sea correspondiente protegido penalmente y no por vías administrativas.

NOVENA. Respecto al elemento objetivo en el delito fiscal, este se produce mediante el incumplimiento de las obligaciones tributarias siempre que superen la

cuantía de 120.000 € para un determinado impuesto y en un año específico, sin especial relevancia del método por el cual se ha llevado a cabo el delito. Pese a esto sí que es necesario para determinar este elemento objetivo la existencia de elementos que procuren ocultar las acciones llevadas a cabo por el defraudador.

En cuanto al elemento subjetivo en los delitos de defraudación, es menester que para la realización de estos actos exista una intencionalidad por parte de los sujetos a la hora de cometer los actos fraudulentos que determinaran el delito. Devengando de este modo un perjuicio económico para la Hacienda Pública mediante el uso de acciones dolosas o de omisiones que constituyan un delito fiscal. En los casos de delito fiscal, la principal diferencia con respecto a las infracciones administrativas, es que se exige una actitud dolosa, incluso de manera eventual, pero no constituye un delito aquellas incriminaciones culposas.

DÉCIMA. Según lo establecido en el artículo 305 del CP, la conducta del delito fiscal consiste en la defraudación por acción o por omisión. Para la configuración del delito se requiere la presencia de un engaño que provoque un perjuicio a la Hacienda Pública. Por lo tanto el delito fiscal es imputable de manera subjetiva siempre que exista la concurrencia de una actitud dolosa en cualquier modalidad. La determinación de la concurrencia del dolo delimitará el tipo de injusto del delito fiscal.

5. BIBLIOGRAFÍA

Monografías y Manuales:

BAL FRANCÉS, Edmundo y GONZALEZ GUTIERREZ-BARQUÍN, Pedro: *Manual de delitos contra la hacienda pública*. Editorial Aranzadi Thomson Reuters. 2008.

CALVO ORTEGA, Rafael y CALVO VÉRGEZ, Juan: *Tratados y Manuales. Curso de Derecho Financiero*. 20ª Edición. Editorial Civitas. 2016.

CARRASCO GONZALEZ, Francisco y PEREZ ROYO, Fernando: *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Editorial Civitas. 2019.

COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván. *La defraudación tributaria en el código penal español*: Editorial J.M. Bosch Editor, S.A. Sevilla. 2009.

GARCÍA DE ENTERRÍA , Eduardo: *La lengua de los Derechos: La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución Francesa*. Alianza Editorial. Madrid, 2001.

IRALA GALÁN Juan Antonio, e IRALA GUZMÁN, Elena. *160 cuestiones esenciales sobre infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia. 2019.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El Principio de Culpabilidad en Materia de Infracciones Tributarias*. Editorial Aranzadi. 2009.

PEREZ-BUSTAMENTE YABAR, David: *El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas*. Editorial Aranzadi, S.A.U. 2020.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Lo esencial del Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Edición digital Aranzadi (BIB 2018\13340). 2018.

RUIZ GARIJO, Mercedes. *PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS*. Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 2004.

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo. (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. 4ª Edición. 2018.

VV.AA., PELÁEZ MARTOS, Jose María. (Coord). *Todo Procedimiento Tributario 2018-2019*. Wolters Kluwer , S.A. 2018.

BARCIELA PEREZ, Jose Antonio: “El principio non bis in idem en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE”.En *Revista Quincena Fiscal*, núm 6/2019.

CALVO VÉRGEZ, Juan: “La Transcendencia del dolo en la configuración del delito fiscal”. En *Gaceta tributaria del País Vasco*. Núm. 57.

CARRERAS MANERO, Olga: “El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública”. En *Revista española de Derecho Financiero*. 2015, núm. 167.

DELGADO SANCHO, Carlos: “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”. En *Crónica Tributaria*, núm. 139/2011.

DE MIGUEL ARIAS, Sabina: “Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12/2014.

ECHEVARRÍA RAMIREZ, Ricardo: “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P español”. En *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*. 2014, núm. 16.

FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel: ““Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal”. En *Revista de Derecho y Proceso Penal*. 2018, núm. 51.

GÓRRIZ GOMEZ, Benjamín: “Una vez más sobre la culpabilidad en las infracciones tributarias”. En *Revista Actualidad Administrativa*. Núm. 9, 2017.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando. “Los principios constitucionales de legalidad y tipicidad sancionadora en el ordenamiento tributario”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5/2017.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando y GOMAR GINER , Vicente: “El principio de legalidad y la revocación de los actos de aplicación del IIVTNU tras la STC 59/2017, de 11 de mayo”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2019.

Webgrafía:

<https://confi legal.com/20180916-la-necesaria-motivacion-de-la-culpabilidad-en-el-procedimiento-sancionador-tributario/>

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjcyMjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAaB6oRDUAAAA=WKE

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjAxNjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAai9aTzUAAAA=WKE

<https://www.infoautonomos.com/blog/diferencias-infraccion-delito-fiscal/>