

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche



Grado en Derecho

Curso Académico 2016-2017

Trabajo de Fin de Grado

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA CON
ESPECIAL REFERENCIA AL ELEMENTO
INTENCIONAL**

Alumno: *Gonzalo Canet Díaz*

Profesora-tutora: *Paula Vicente-Arche Coloma*

ÍNDICE

I.	ABREVIATURAS.....	4
II.	INTRODUCCIÓN.....	6
III.	ALGUNAS CUESTIONES PREVIAS Y FUNDAMENTALES: DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL.	
	1. Infracción tributaria y delito fiscal.....	9
	2. La cuantía y la figura del dolo en el delito fiscal.....	13
	- La cuantía.	
	- El dolo.	
	3. Competencia para la determinación de la cuantía y el dolo en la conducta constitutiva de delito.....	18
IV.	CONCEPTO Y CLASES DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.	
	1. Concepto de delito contra la HP.....	21
	2. Clases de delitos contra la HP.....	22
V.	EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA CON ESPECIAL REFERENCIA AL ELEMENTO INTENCIONAL DEL SUJETO ACTIVO.	
	1. Concepto legal (artículo 305 CP).....	25
	2. Bien jurídico protegido y su naturaleza jurídica.....	29
	3. Conductas típicas del delito de defraudación tributaria.....	32
	A) La defraudación a la Hacienda Pública.	
	B) Conductas activas u omisivas.	
	C) Formas de elusión.	
	D) Otras conductas típicas.	
	- La obtención indebida de devoluciones.	
	- El disfrute indebido de beneficios fiscales.	
	4. La cuota defraudada y las reglas para su determinación.....	39
	A) La cuota.	
	B) Reglas para su determinación.	
	C) Procedimiento para la determinación de la cuota defraudada (reforma LGT 2015).	
	5. El sujeto activo y pasivo del delito.....	46
	1) Sujeto activo.	
	A) ¿Un delito especial o común?.	
	B) Las personas jurídicas como sujetos activos.	
	2) Sujeto pasivo.	

6. Elementos subjetivos del tipo y la figura del error.....	54
1) El elemento subjetivo del tipo.	
A) El dolo.	
B) Regulación de la figura del dolo.	
C) El dolo eventual y la posición del TS.	
D) El dolo eventual respecto a la cuantía defraudada.	
E) Inadmisión de la imprudencia en el delito fiscal.	
F) Los elementos normativos en el dolo.	
2) El error de tipo y el error de prohibición.	
3) Excepción de la responsabilidad o excusa absolutoria.	
A) Regulación de la excusa absolutoria por el CP y su reforma.	
B) ¿Cómo se regulariza la situación tributaria?	
C) La presencia de la excusa absolutoria en las conductas dolosas.	
D) Finalidad de la excusa absolutoria.	
VI. CONCLUSIONES.....	72
VII. ANEXO JURISPRUDENCIAL.....	76
VIII. BIBLIOGRAFÍA.....	77



ABREVIATURAS

AEAT- Agencia Estatal de la Administración Tributaria

AN- Audiencia Nacional

AP- Audiencia Provincial

ART.- Artículo

ARTS.- Artículos

BIB- Bibliografía

CC- Código Civil

CCAA -Comunidades Autónomas

CE- Constitución Española

CFR.- Cónfer (compara)

CGPJ- Consejo General del Poder Judicial

CP - Código Penal

EDIT. -Editorial

EDJ- El Derecho Jurisprudencia

ETC- Etcétera

HP- Hacienda Pública

IBI- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IRPF- Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas

IVA- Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT- Ley General Tributaria

LO- Ley Orgánica

LOPJ- Ley Orgánica del Poder Judicial

MF- Ministerio Fiscal

NÚM.- Número

PÁG.- Página

PJ- Poder Judicial

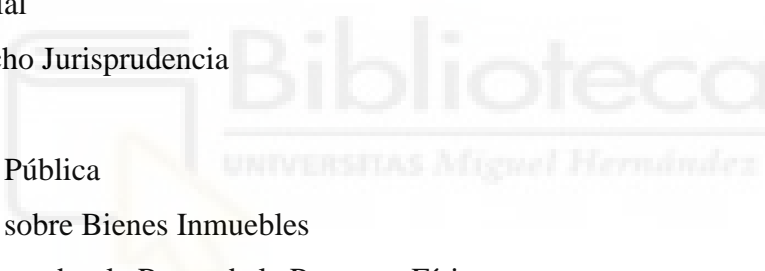
PTAS- Pesetas

RD- Real Decreto

RDL-Real Decreto Ley

REC- Recurso

RJ.- Repertorio de Jurisprudencia



RTC- Repertorio del Tribunal Constitucional

S.A.- Sociedad Anónima

S.A.U- Sociedad Anónima Unipersonal

SAP- Sentencia de la Audiencia Provincial

STC- Sentencias del Tribunal Constitucional

SS- Seguridad Social

SSTS- Sentencias del Tribunal Supremo

STS- Sentencia del Tribunal Supremo

TC- Tribunal Constitucional

TS- Tribunal Supremo

UE- Unión Europea



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata sobre el delito fiscal, más en concreto sobre el delito de defraudación tributaria. El objetivo del trabajo ha sido aclarar algunos de los apartados materiales más controvertidos de este delito contra la Hacienda Pública. En especial, hemos centrado nuestro estudio en el aspecto subjetivo de delito, el que según hemos podido comprobar es algo complejo, ya que como veremos más adelante, no tiene una solución universal.

Además, de que el tema ya de por sí resulta bastante entretenido e interesante por su conexión entre dos ramas diferentes de nuestro Derecho (el Derecho Penal y el Derecho Tributario), la relevancia de éste en nuestra actualidad, con los numerosos casos de defraudación que se han dado durante los últimos años tanto de deportistas profesionales, como de altos cargos políticos, cantantes, famosos, y un largo etcétera de personalidades con altos patrimonios, me ha despertado un gran interés para realizar esta investigación sobre la materia mencionada. Porque una cosa está clara, si se han dado tantos casos de defraudación a la Hacienda Pública durante estos años, es que algo no se está haciendo bien, y por ello debemos analizar si hay algún error en nuestra manera de proceder, en la redacción de las normas aplicables, algún vacío legal, o si pudiese estar provocado por cualquier otro motivo que permiten de manera conjunta o singular una ventaja para el sujeto defraudador. Sin embargo, tampoco va a ser todo malo, porque por otro lado, si se han destapado tantas tramas durante estos últimos años es porque se han corregido deficiencias en la Administración Pública, y está consiguiendo paliar, aunque sea de manera tardía algunas actuaciones defraudatorias que van contra los intereses económicos del Estado y de todos los ciudadanos de nuestro país. Y, estas mejoras vienen a través de reformas de la normativa que regulan esta materia, como la del CP y de la LGT, a través del aumento de control de las obligaciones de los obligados tributarios, a través, en definitiva, de todas aquellas medidas o instrumentos normativos, personales o materiales que sirvan para frenar y dar solución a una actuación tan perjudicial para nuestro sistema económico.

¿Pero, estos delitos son causados realmente por deficiencias de nuestra legislación o de las medidas preventivas y de protección de la Administración

Tributaria?, ¿es un cúmulo de despropósitos?, ¿o es que es realmente una actuación en la que la Hacienda Pública se encuentra desprotegida ante los numerosos instrumentos o “trampas” que pueden utilizar los obligados tributarios, y que resultan difíciles de detectar por la AEAT?

Por otro lado, y centrándome en lo que es la base de mi investigación sobre el delito fiscal, nuestro legislador como ya analizaremos, exige la concurrencia de dos elementos esenciales en todos los delitos contra la Hacienda Pública. En primer lugar, exige que la cuantía defraudada sea superior a los 120.000 euros, por debajo de la cual no se consideraría que estamos ante un delito fiscal. En segundo lugar, exige la existencia de una intención del obligado tributario de defraudar, es decir, de engañar a la Hacienda Pública. Con estos dos elementos, y siempre que estén presentes los dos, se considerará según nuestro CP que estamos ante un delito fiscal. El elemento subjetivo relativo a la intencionalidad del sujeto activo (obligado tributario responsable del delito) del delito fiscal resulta, bajo mi punto de vista, un elemento “problemático”. Y me explico, la intencionalidad del sujeto activo es difícil de averiguar, ya que, en ocasiones los “trucos” utilizados por estos sujetos o por algunos profesionales expertos en Derecho Tributario, impiden obtener pruebas suficientes para detectar la intencionalidad del sujeto responsable del delito. Entonces, si estas pruebas no se obtienen, normalmente los Jueces o Tribunales tratan de conseguir indicios suficientes como para considerar que el sujeto ha actuado con la intención de defraudar a la Hacienda Pública, eludiendo el pago de tributos, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales. ¿Pero, son suficientes, normalmente, los indicios aportados por la AEAT obtenidos generalmente durante el procedimiento de inspección o en ocasiones dejan demasiado margen a la interpretación? Es un tema complicado, si los jueces pudiesen meterse en la mente de estos supuestos delincuentes y averiguar cuál era su intención con esa actuación inadecuada todo sería muy sencillo, pero desgraciadamente nadie está capacitado para valorar sin un conocimiento adecuado cuál es la intención de otra persona y menos de una actuación pasada en la que no ha estado presente.

Es ahí, en esa complejidad del elemento subjetivo donde entiendo que es indispensable que el dolo (intención de defraudar) ha de ser eventual, es decir, que se considere que estamos ante un delito fiscal con el simple hecho de que el sujeto activo

aunque no tenga la intención de defraudar, se haya planteado la posibilidad de que esto suceda si actúa de una determinada forma (por omisión o por acción no cumple con sus obligaciones tributarias), y aun así continúa con su actuación. Considero, que es necesario admitir esta forma del dolo, ya que, si no sería muy dificultoso determinar la culpabilidad de un sujeto por un delito fiscal.

Para realizar nuestro estudio sobre la materia en cuestión, hemos utilizado revistas jurídicas, manuales y libros de autores como PÉREZ ROYO o SERRANO GONZÁLEZ MURILLO entre otros, legislación del Derecho Tributario y del Derecho Penal, en especial el Código Penal y la Ley General Tributaria, algunas de las bases de datos más relevantes del Derecho como Aranzadi, elderecho.com, o laleydigital360, y, por supuesto, en ellas hemos intentado analizar aquella más relevante jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) para que nuestro estudio fuese lo más exhaustivo posible. Gracias a esta recopilación y análisis de doctrina, jurisprudencia, revistas y manuales, así como artículos de Internet, hemos conseguido aclarar aquellos conceptos que normalmente no se conocen de este tipo de delitos y que sólo los expertos en la materia nos pueden ilustrar.

En definitiva, los objetivos de este trabajo son, además de aclarar conceptos generales como los de delito e infracción tributaria, incidir especialmente en el delito de defraudación tributaria y, sobre todo aclarar, y analizar la figura de la intencionalidad del sujeto activo del delito. Con ello pretendemos averiguar cual es la posición del TS y de algunos de los expertos de la materia, y aportar nuestra opinión sobre los temas en cuestión.

I. ALGUNAS CUESTIONES PREVIAS Y FUNDAMENTALES: DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL.

En este primer apartado comenzaremos nuestro trabajo haciendo referencia a la diferenciación entre los delitos fiscales y las infracciones tributarias, y la importancia tanto de la cuantía defraudada como de la figura del dolo en esta diferenciación. Este análisis previo nos ayudará a afianzar un concepto mucho más claro sobre el delito fiscal, un concepto que como veremos en nuestro trabajo ha de ser analizado en profundidad para comprender los elementos que lo componen.

Más adelante iremos concretando nuestro estudio en uno de los delitos contra la Hacienda Pública, el delito de defraudación tributaria, regulado en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Analizaremos dicho delito en sus aspectos materiales más generales, centrándonos en la intencionalidad del sujeto activo del delito y algunas cuestiones controvertidas en este aspecto. Dicho análisis nos permitirá conocer de mejor manera las condiciones y requisitos que deben darse, según la ley y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), en la actuación de un sujeto, respecto de sus propias obligaciones tributarias o de otras personas (el caso, por ejemplo, de los asesores fiscales o administradores de una persona jurídica), para determinar que una determinada conducta ilícita debe ser considerada como un delito de defraudación tributaria.

1. Infracción tributaria y delito fiscal.

Como vamos a realizar un estudio exhaustivo sobre algunos conceptos de un tipo de delito fiscal, el delito de defraudación tributaria, resulta necesario que aclaremos algunos términos que vamos a repetir constantemente. Y, por ello, no se me ocurre otro concepto más global e importante que el del delito fiscal.

A priori, a la hora de plantearnos una diferenciación entre lo que entendemos como infracción tributaria y delito tributario, lo primero que nos viene a nuestra mente es que la principal diferencia entre ellas se da a raíz de su relevancia, es decir, de la gravedad de la acción típica, objeto de sanción.

Cuando se incumple una obligación tributaria, el contribuyente está cometiendo, en principio, una infracción administrativa, que se sanciona por parte de la Administración Tributaria, mediante sanciones pecuniarias (multa fija o proporcional) o no pecuniarias (pérdida de subvenciones o ayudas públicas, prohibición de contratar con la Administración pública, etc)¹. Pero, hay supuestos en los que dicha infracción, es más grave, y se considera que estamos ante un delito fiscal, donde además de la más que posible sanción administrativa, se impone una sanción penal (con pena privativa de libertad). Esta gravedad de la conducta del sujeto tributario viene determinada por dos conceptos determinantes: el dolo y la cuantía defraudada.

En cuanto a la regulación de estos dos conceptos, es importante destacar la recogida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula las infracciones tributarias, pero no regula los delitos fiscales. Sin embargo, la LGT sí hace especial referencia a las cuestiones procedimentales, regulando cada uno de los procedimientos, entre otros, que tienen lugar cuando la Administración Tributaria no tiene la seguridad de que el obligado tributario ha actuado correctamente respecto de sus obligaciones tributarias. Si las sospechas de la Administración Tributaria se cumplen, pasaríamos de un simple requerimiento para que el obligado presente la documentación exigida, a un procedimiento sancionador que en función de la gravedad de la conducta, como hemos dicho, puede ser competencia del orden penal. Entre medias a estos dos procedimientos, la Administración Tributaria, en colaboración con todos sus órganos iniciará un procedimiento de inspección, realizando actuaciones de investigación y comprobación, para comprobar si sus indicios son ciertos y el obligado tributario realmente ha cometido una infracción o un delito en su caso.

Dentro de la LGT el Capítulo II va referido a las infracciones y sanciones tributarias, en él se recoge la definición de infracción tributaria², sus clases y los sujetos

¹ Art. 185 LGT: “Clases de sanciones tributarias”:

1. *“Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.*
2. *Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.”*

² Art. 183.1 LGT: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra Ley”*
Además el art. 183.2 recoge una clasificación de las infracciones: *“Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves o muy graves.*

responsables, entre otras figuras. Este capítulo está formado por 4 secciones, que como ya he dicho desarrollan la materia relativa a las infracciones y sanciones tributarias (sujetos responsables, clases, cuantificación, responsabilidad,...)

Por el contrario, la LGT además de no regular los delitos fiscales, cosa lógica, ya que es competencia del orden penal y por tanto, debe ser regulado por el Código Penal, no contiene en ninguno de sus preceptos el concepto de lo que entendemos por delitos fiscal aunque sea por el simple hecho de diferenciarlo con respecto a las infracciones tributarias.

Este primer análisis sobre la ausencia de regulación de la LGT respecto a los delitos fiscales (exceptuando las cuestiones procedimentales), bajo mi punto de vista, muestra una pequeña despreocupación por parte del legislador respecto a los delitos fiscales, que pese a ser delitos y que, por tanto, su competencia recaiga sobre la jurisdicción penal, considero que sería conveniente que sean, al menos, definidos y diferenciados de las infracciones tributarias. En mi opinión, la LGT podría hacer una pequeña introducción del término, ya que, está relacionado con el Derecho Tributario pese a que por su gravedad haya de ser sancionado por el orden penal.

Como ya hemos indicado, además de la LGT, hay otra ley tan importante como ésta en el ámbito de los delitos fiscales, esta es la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. El CP regula todas aquellas conductas que son constitutivas de delito, entre ellas las relativas al Derecho Tributario. Pero, pese a regular los diferentes tipos de delitos contra la Hacienda Pública (estableciendo los requisitos y circunstancias que han de darse, y las correspondientes penas), no establece un concepto legal de lo que entiende por delito contra la Hacienda Pública. Por tanto, en este sentido, entiendo que la redacción del CP no resuelve el problema que ya hemos observado en la LGT, y será en la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo (TS), cómo veremos posteriormente, donde encontremos definiciones sobre lo que comúnmente entiende tanto la doctrina como la jurisprudencia, que ha de entenderse por delito fiscal.

Por último, el art.183.3 aclara que en caso de materias relativas al contrabando se regirán por su normativa específica.

Concretamente, la regulación del CP de los delitos fiscales se encuentra acogida en su Título IV “De los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” (arts. 305 a 310 bis) al que posteriormente nos referiremos más en detalle, especialmente, como ya hemos dicho al comienzo de nuestro trabajo, al delito de defraudación tributaria.

La regulación por el CP de estas conductas está justificada en la importancia que tiene para la economía de cualquier estado la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Todos los ciudadanos debemos contribuir como obligados tributarios al pago de los tributos, y aquellas conductas dolosas que traten de eludir el pago de estos deben ser castigadas por nuestro Código Penal, siempre y cuando la cuantía defraudada sea elevada (más de 120.000 euros). Si estas conductas no fuesen castigadas con dureza se generaría una gran desprotección hacia la Hacienda Pública y la economía del Estado, y dejaría de garantizar el cumplimiento de nuestra Constitución Española, ya que, dispone en su artículo 31.1 los siguiente: *“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 y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

Resulta entendible y necesario que se sancionen en mayor medida aquellas infracciones más perjudiciales para la economía del Estado. Durante los últimos años se han producido numerosas tramas de corrupción o casos de defraudación que gracias a la mejora de los procedimientos de inspección y la perfección de la regulación de los diferentes tipos de delitos contra la Hacienda Pública, así como la incorporación de la responsabilidad de las personas jurídicas, se han podido paliar y recaudar millones y millones de euros defraudados a la Hacienda Pública, y por tanto, al Estado en representación de todos los ciudadanos de nuestro país. Aún así, todavía se continúa intentando mejorar las herramientas e instrumentos para detectar y acabar con este tipo de delitos. Todo ello refleja la importancia del Derecho penal económico, entendido como aquel derecho formado por normas jurídico-penales cuya finalidad es la protección del sistema económico estatal, y por tanto, se encuentran tipificadas en él todas aquellas conductas fraudulentas que provocan un perjuicio a la Hacienda Pública española.

Por tanto, es incomprensible a mi modo de ver, que no dispongamos ni en la LGT ni en el CP de una diferenciación entre las infracciones y los delitos tributarios o, por lo menos, de conceptos más claros, ya que, la única diferencia clara entre ambos es que la relativa a la cuantía defraudada.

En resumen a esta pequeña introducción dada respecto al término general del delito fiscal debemos destacar que los dos conceptos, tanto de infracción como de delito, parten de una misma realidad, la infracción o incumplimiento de una obligación tributaria del sujeto tributario que produce un perjuicio a la Hacienda Pública, es decir, supone un daño económico para el erario³. Y que lo que marca la diferencia entre ambos conceptos tributarios es la gravedad de la infracción cometida, cuya determinación vendrá marcada por la cuantía defraudada por el sujeto infractor y por el dolo (intencionalidad). Por supuesto, estos aspectos, tanto el de la cuantía defraudada como el de la figura del dolo, los analizaremos más al detalle dentro del delito de defraudación tributaria centrándose en especial en la importancia o relevancia de la figura del dolo en esta clase de delitos, muy clara en la teoría pero no tanto en la práctica.

2. La cuantía y la figura del dolo en el delito fiscal.

La gravedad a la que nos referimos anteriormente viene determinada por dos aspectos esenciales y que diferencian el delito de la infracción tributaria. Estos dos aspectos son la cuantía defraudada y el dolo con el que el obligado tributario realizó la conducta constitutiva de delito:

- El primero, relativo a **la cuantía defraudada**: se considera que nos encontramos ante un delito contra la Hacienda Pública (también nos referiremos a ella como HP) cuando la cuantía defraudada sea superior a los 120.000 euros (art. 305.1 CP⁴). Pero cuando estamos fuera del ámbito nacional, para aquellos delitos

³ El término erario viene referido a la totalidad del patrimonio del Estado. Este patrimonio está formado por la totalidad de haberes, bienes y rentas del Estado.

⁴ 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

que atenten contra la Seguridad Social y los delitos contra la Hacienda de la Unión Europea (UE) la cuantía mínima será menor a los 120.000 euros (por regla general, cuando sea superior a 50.000 euros, aunque cabe la posibilidad de que la cuantía sea inferior a los 50.000 euros siempre que sea superior a 4.000 euros) aunque nunca por debajo de los mínimos establecidos en los preceptos del Título XIV del CP, ya que si fuera así no tendría la consideración de delito.

El art. 305 del CP en su apartado 2 establece a que conceptos puede ir referido el delito contra la Hacienda Pública:

“a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

Por último, sería conveniente mencionar respecto a la cuantía defraudada, sobre quienes recae la competencia para la determinación de ésta. Este aspecto de los delitos contra la HP ha sido recientemente modificado por la LO 7/2012, de 27 de diciembre por la que se modifican algunos preceptos del CP, especialmente en materia de delitos contra la Hacienda Pública. Esta reforma, introdujo en el

séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. (...)

apartado 5 del art. 305 un cambio importante en cuanto a la liquidación del tributo defraudado, permitiendo a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda pese a la pendencia del proceso penal. Por tanto, la deuda quedará cuantificada en la mayoría de los casos por medio de la mencionada liquidación tributaria, sin perjuicio de que posteriormente pueda ser contradicha o suspendida por un pronunciamiento judicial. En definitiva, esta nueva regulación otorga a la Administración el poder de practicar liquidaciones tributarias y a efectuar su recaudación en los casos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.⁵

Se entiende que esta modificación viene relacionada con la aparición de abundantes casos de defraudación en los que la jurisdicción penal necesita la mayor ayuda posible por parte de la Administración, para agilizar el proceso, y recaudar y condenar a los sujetos responsables de este tipo de delitos con la mayor eficacia y rapidez posible.

También la aparición de nuevos instrumentos o herramientas dedicadas a la investigación de los delitos han servido para ayudar a determinar la cuantía defraudada y colaborar con la detección de estos delitos.

- El segundo aspecto importantísimo en esta clase de delitos es **el dolo**⁶ o intención de eludir el pago. Se entiende imprescindible la presencia de la figura del dolo para que una conducta ilícita sea considerada como delito

⁵LO, 7/2012, de 27 de diciembre por la que se modifican algunos preceptos del CP, concretamente, apartado IV del texto consolidado.

⁶ El dolo es un concepto que proviene del latín. Su palabra original es *dolus* y refleja aquella conducta realizada de manera deliberada con la intención de cometer un delito conociendo su ilicitud. Cuando hablamos de dolo tenemos que hacer referencia a dos elementos esenciales: el primero, el elemento cognoscitivo, y el segundo, el elemento volitivo.

- El elemento cognoscitivo o intelectual se da cuando el sujeto actúa con conciencia plena y además conoce los elementos que conforman el hecho típico.
- El elemento volitivo, es aquel que refleja la presencia de voluntad por parte del sujeto. Es decir, el sujeto actúa voluntariamente en contra del bien jurídico protegido.

fiscal. Es necesario, por tanto, que haya una actuación del sujeto tendente a evitar el pago del impuesto, una conducta intencional dirigida a defraudar a la Hacienda Pública. Esta intencionalidad ha de ser consciente, es decir, el sujeto ha de saber, al menos, que con su conducta puede llegar a cometer un delito contra la Hacienda Pública.

En alusión, al apartado anterior, relativo a la cuantía defraudada, podemos diferenciar de la cuota del tributo, aquella “cuota dolosa” de la “cuota no dolosa”. La “cuota dolosa” irá referida a aquella cuota defraudada o impagada calificada como defraudatoria, y la “cuota no dolosa” será aquella que permanece ajena a la defraudación⁷. Esta diferenciación la recoge el CP en su art. 305.5: *“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública”*.⁸ Por supuesto, el dolo no es necesario que sea directo, bastando con que sea eventual, es decir, la confluencia de saber lo que se hace y de querer hacerlo.

Para aportar más información sobre la relevancia del dolo en los delitos contra la HP, vamos a incluir una parte de una Sentencia de la AP (SAP) de Sevilla del 14 de Enero de 2003, en la que aclara este concepto: *“El dolo exigible en los delitos contra la Hacienda Pública es el genérico de dejar de cumplir, voluntariamente, las obligaciones fiscales, dejando de ingresar las cuotas debidas. El que la cuota defraudada sea superior, en un determinado período impositivo y para un impuesto periódico, a la cantidad señalada por el legislador como límite entre el delito y la infracción administrativa, constituye un*

⁷SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regulación voluntaria*. Revista Quincena Fiscal núm. 7/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. Edición 2016.

⁸ALONSO GALLO, Jaime: Artículo: *El delito fiscal tras la LO 7/2012*, Página 25, apartado 5.

requisito para que el hecho sea sancionado como delito, técnicamente una condición objetiva de punibilidad del delito, pero es evidente que no guarda relación alguna con el dolo. Una vez establecida y no discutida la intención genérica de eludir los impuestos, lo importante no es si los acusados tenían intención de no ingresar en todos o en alguno de los períodos (...) sino, simplemente, si conforme a las normas jurídicas aplicables que obviamente vinculan a todos los Tribunales, cualquiera que sea el orden jurisdiccional en el que administran justicia, se ha devengado en cada período y dejado de ingresar una cantidad superior o inferior a tal cantidad”.

En definitiva, al analizar algunas de las sentencias del Tribunal Supremo (TS), que citaremos a lo largo de nuestro trabajo, podemos extraer la conclusión de que las sentencias del TS se inclinan a considerar que toda aquella ocultación, falseamiento de datos o la omisión de la declaración es suficiente para calificarlo como delito contra la Hacienda Pública, siempre y cuando, por su puesto, la cuantía defraudada supere el límite establecido por el CP de 120.000 euros.

Estos dos aspectos (cuantía e intencionalidad), reflejan que entre el delito fiscal y la infracción tributaria no hay diferencias sustanciales, sino que únicamente se diferencian en la cuantía y la presencia de la figura del dolo. Estos dos elementos son esenciales para que la Administración Tributaria a través del procedimiento de inspección considere que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública, y que, por tanto, debe recaer su competencia sobre la jurisdicción penal.

En todos los delitos contra la Hacienda Pública habrán de darse tanto el dolo del sujeto activo como que la cuantía defraudada sea mayor a los 120.000 euros.

Más adelante continuaremos analizando la intencionalidad del sujeto activo del delito, y si además del propio obligado tributario, pueden haber otros sujetos responsables por colaborar con él en mayor o menor medida, o incluso que cometan el delito otras personas en nombre del obligado tributario sin que éste tenga conocimiento ninguno. Es evidente, que la figura del dolo en los delitos fiscales es muy compleja y

deja un amplio margen a la interpretación por parte de los Juzgados y Tribunales. Por ello, y para conseguir una mayor seguridad jurídica y una homogeneidad en las sentencias de los Tribunales, entiendo que debe ampliarse la regulación sobre los diferentes tipos de sujetos que pueden incurrir en responsabilidad penal y las consecuencias derivadas de su actuación ilícita.⁹

3. Competencia para la determinación de la cuantía y el dolo de la conducta constitutiva de delito.

En el momento que la Administración Tributaria observa indicios sobre la comisión de un delito tributario, da inicio al procedimiento de inspección. Este procedimiento da lugar a una serie de actuaciones de comprobación e inspección por parte de la Administración Tributaria, dirigidas todas ellas a la averiguación de los hechos y a determinar si realmente se ha producido un delito contra la Hacienda Pública. En caso de observar indicios claros de delito contra la Hacienda Pública, será al término de estas actuaciones cuando la Administración Tributaria se pronuncie respecto a la cuantía supuestamente defraudada por el obligado tributario, indicando a éste que proceda a regularizar su situación tributaria mediante la práctica de una o varias liquidaciones.¹⁰

⁹ Por ejemplo, en el caso de los asesores fiscales (tema muy complejo y que no nos da la posibilidad de abarcarlo detenidamente), es difícil determinar si las actuaciones que estos realizan en nombre y representación de un obligado tributario determinado, son conocidas por éste y además que conozca que su conducta es o puede ser constitutiva de delito.

Está claro que en la mayoría de casos, los trucos o estrategias llevadas a cabo por el asesor o asesores fiscales que gestionan la situación tributaria de un determinado obligado tributario, no podrían ser llevadas a cabo por éste mismo sin la ayuda de estos expertos del Derecho Tributario, y que es habitual que los obligados tributarios aleguen ante los tribunales su falta de conocimiento y, por tanto, la ausencia de dolo.

Estos trucos son utilizados muy a menudo, sin ir muy lejos, el caso reciente del jugador del Fútbol Club Barcelona, MESSI CUCCITTINI, Lionel Andrés (más conocido como Leo Messi), en el que su defensa se basaba en alegar ese desconocimiento sobre sus obligaciones tributarias que eran y son gestionadas por sus propios asesores fiscales.

La dificultad está, por tanto, en averiguar si la actuación de los asesores es conocida y permitida por el obligado tributario, o sin embargo, si éstos se estarían aprovechando de su posición para obtener un beneficio a través de conductas defraudatorias.

¹⁰ *Art. 145 LGT:*

1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Como hemos dicho, será al término de las actuaciones inspectoras cuando la Administración se pronuncie respecto a la cuantía que considera que ha sido defraudada, y para ello emite las denominadas actas. Estas actas contendrán el resultado de la actuación inspectora¹¹, que por supuesto, no será definitivo. Las actas podrán ser, por ejemplo actas con acuerdo (si ambas partes, Administración y obligado tributario en determinados casos llegan a un acuerdo), actas de conformidad (si el obligado está de acuerdo con la proposición de la Administración), así como, actas de disconformidad (en las que el obligado tributario declara su inconformidad con la propuesta de regularización emitida por la Administración Tributaria). En estas dos últimas, la de conformidad y disconformidad, se permite que el interesado alegue lo que considere necesario. Evidentemente, en el caso de las actas con acuerdo, no se da paso a las alegaciones porque en éste tipo de actas las partes lo acuerdan conjuntamente.¹²

Tras la determinación de la cuantía, si esta resulta ser superior a los 120.000 euros que indica el art. 305 del CP, entonces la competencia para continuar con el procedimiento recaerá sobre la jurisdicción penal, considerando que nos encontramos ante una conducta constitutiva de delito.

¹¹ Art. 153 LGT: *Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:*

- a) El lugar y fecha de su formalización.*
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.*
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.*
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.*
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.*
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.*
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.*
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.*

¹² Las actas se encuentran reguladas en los arts. 153 a 157 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dentro, por supuesto, del procedimiento de inspección en la fase de terminación del procedimiento.

Por su parte, la figura del dolo será detectada a través de los mismos procedimientos, ya que, en la fase de inspección, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria junto con los demás órganos que componen la Administración Tributaria, valorarán en función de las circunstancias del caso y de las pruebas presentadas o encontradas, si hubo o no hubo intencionalidad de defraudar a la Hacienda Pública por parte del obligado tributario, o en su caso, si se puede pedir responsabilidad a otros sujetos partícipes o colaboradores del delito que sí actuaron dolosamente con el conocimiento del propio obligado tributario o sin él.

Tras este primer análisis sobre los aspectos que determinan que una infracción tributaria pueda pasar a ser considerada constitutiva de delito y castigada por la jurisdicción penal, observamos que mientras la determinación de la cuantía a simple vista parece sencilla dentro de su dificultad, la determinación de la conducta dolosa resulta mucho más compleja. Es decir, a la hora de determinar la cuantía no se llevan a cabo valoraciones, sino que se calcula objetivamente cual ha sido la cuantía no declarada o obtenida a través de beneficio fiscales indebidamente; en cambio, al referirnos a la intencionalidad de sujeto, entran las valoraciones subjetivas por parte de la Administración, que en función de las pruebas o conductas del obligado tributario debe interpretar de una forma más clara o más compleja si se ha cometido o no el delito de forma dolosa, es decir, con la intención de perjudicar a la Hacienda Pública.

Por sí sola, la figura del dolo en este tipo de delitos es bastante compleja, pero si a eso le sumamos, una ausencia de regulación de las diferentes responsabilidades que pueden tener cada uno de los sujetos que pueden intervenir o colaborar con un determinado obligado tributario, e incluso de la posibilidad de que se excluya la responsabilidad penal del obligado tributario que no tuvo conocimiento de que otro u otros sujetos estaban actuando ilícitamente, defraudando a la Hacienda Pública, en su nombre. En mi opinión, todo esto podría reflejar ciertas carencias de nuestra regulación respecto a esta materia, que en parte explica las facilidades que han tenido ciudadanos de nuestro país con importantes patrimonios durante los últimos años, para eludir y engañar a la Hacienda Pública, en perjuicio, no sólo de ésta, sino de todos los españoles. Durante los últimos años no todo han sido puntos negativos, ya sea por la reciente crisis, el descontento popular por las numerosas tramas de corrupción, o simplemente por la necesidad de garantizar una mayor seguridad jurídica, nuestras reformas tanto el CP

como en la LGT han supuesto un avance fundamental para aumentar el control tributario, el cobro de las deudas y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.¹³

I. CONCEPTO Y CLASES DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

1. Concepto del Delito contra la Hacienda Pública.

Todo Delito contra la Hacienda Pública adquiere esta calificación porque nos encontramos ante una figura defraudatoria y no ante un simple incumplimiento de las obligaciones tributarias, en el que el sujeto perjudicado es la Hacienda Pública. Por ello, se considera típica toda aquella conducta por acción u omisión que se ha llevado a cabo con la intención de ocultar la realidad tributariamente relevante por parte del autor del delito. Por el contrario, como hemos explicado anteriormente al diferenciar las infracciones de los delitos tributarios, no serán típicas aquellas conductas en las que no exista esa intencionalidad defraudatoria por parte del sujeto activo (obligado tributario).

Al referirnos al concepto de los delitos contra la Hacienda Pública es inevitable volver a mencionar la importancia de la figura de la intencionalidad o dolo del sujeto defraudado, que constituye el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública (Sentencia TS de 26 de noviembre de 2008¹⁴), un elemento imprescindible para calificarlo como tal. El obligado tributario tiene el objetivo ilícito de inducir a error a la Administración Tributaria para lograr obtener un beneficio de todo ello. También tendrán esta consideración, incluso, aquellas declaraciones realizadas fuera del plazo correspondiente, ya que, a efectos legales se considera que es similar a una omisión de la declaración.

¹³ LO 58/2003, de 17 de diciembre, por la que se modifica la LGT, concretamente en el apartado primero del texto consolidado.

¹⁴ STS Sala de lo Penal, núm. 801/2008 de 26 noviembre. (RJ 2008/696)3: "(...) La doctrina científica es conteste al caracterizar este delito como específicamente doloso, exponiendo que el dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con "ánimo defraudatorio", esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. (...)".

Tras haber introducido ya la figura del dolo y de la cuantía de las cuotas defraudadas, conviene que mencionemos algunos otros aspectos de este tipo de delitos para hacer un estudio más certero sobre el ámbito de la intencionalidad del sujeto activo.

Como ha ocurrido en muchos delitos regulados por nuestro ordenamiento jurídico, el tratamiento que nuestro Derecho le ha dado al delito contra la Hacienda Pública no ha sido uniforme durante toda nuestra historia, sino que ha ido modificándose y perfeccionándose con el paso de los años, con la intención de otorgar a la Hacienda Pública una protección acorde con su importancia en el funcionamiento de la economía de nuestro país.

Actualmente, nuestro CP regula en su Título XIV los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, dentro del cual se encuentra, como haremos referencia más adelante, el delito de defraudación tributaria respecto al cual nos centramos en el elemento intencional del sujeto activo.

La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por nuestro CP tiene la finalidad de proteger a la Hacienda Pública frente a situaciones en las que puedan verse dañados los intereses económicos y patrimoniales del Estado. Esta defensa de los intereses del Estado se lleva a cabo a través de la gestión y control tanto del sistema recaudatorio (ingresos públicos), como del sistema presupuestario (gastos públicos). Además, de forma indirecta aunque no por ello menos importante, estos delitos servirán para la efectividad del sistema fiscal y el tráfico jurídico documental.

2. Clases de delitos contra la Hacienda Pública.

Como ya hemos mencionado con anterioridad, nuestro CP recoge en su Título XIV (“los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”), los diferentes delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Aunque en nuestro Trabajo solo nos interesa hablar de los delitos contra la Hacienda Pública, y en particular del de defraudación tributaria, es importante mencionar los artículos en los que se encuentra esta clasificación de los delitos contra la HP y la SS. Esta regulación va desde el art.305 al 310 bis del CP, detallando aquellos tipos o clases de delitos contra la Hacienda

Pública y la Seguridad Social que provocan la aparición de la responsabilidad penal. Estos son: el delito de defraudación tributaria (artículo 305, y en el que centraremos nuestro estudio), el delito contable (art. 310), delitos relacionados con el gasto público o con la obtención indebida de subvenciones (art. 308), el delito de defraudación de ingresos no tributarios y el delito por defraudación a la Seguridad Social (artículos 308, 307, 307 bis y 307 ter, respectivamente).

- a)** *El delito de defraudación tributaria* (art. 305 CP): este delito es también denominado por algunos autores como “el delito fiscal básico”. Castiga aquellos sujetos tributarios que actúan fraudulentamente a la hora de proceder al pago de los tributos. Por tanto, en este tipo de delitos, el CP protege a la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria. La conducta defraudatoria podrá consistir tanto en una acción como en una omisión con la que mediante el engaño el sujeto tributario perjudique a la HP.
- b)** *El delito fiscal agravado* (art. 305 bis CP): tendrá lugar cuando concurren alguna de las circunstancias mencionadas en el CP: una cuantía defraudada mayor a seiscientos mil euros, que se cometa el delito por una organización o un grupo criminal, y además, se utilicen cualquier tipo de herramientas, tanto personales como materiales, para impedir la identificación del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del sujeto obligado y responsable del delito.

Sinceramente, esta agravación del delito fiscal la veo adecuada, si solo se basase en criterios relativos a la cuantía (mayor a 600.000 euros), pero ¿es realmente necesario distinguir si el delito lo comete un solo obligado tributario con un importante patrimonio de un grupo u organización criminal que defrauda a Hacienda en una cuantía superior a los 600.000 euros de una organización criminal?. No creo que especificar que se trate de una organización o grupo criminal, sea necesario, al menos a mi modo

de ver, ya que, el perjuicio económico para la HP es el mismo, y evidentemente, un obligado tributario con este tipo de patrimonio no actúa solo sino que actúa organizadamente, ya sea, con la colaboración de un grupo de asesores fiscales o cualquier otro tipo de representación. Además, el art. 570 bis del Código Penal en la redacción otorgada por la LO 5/2010, establece que “A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos”.¹⁵

Creo, que es necesario aplicar un tipo agravado para aquellos delitos superiores a los 600.000 euros y otro, aparte, para aquellos delitos cometidos por organizaciones o grupos criminales. Ya que, además de que ningún obligado tributario con ese capital actuaría de forma individual y desorganizada, no entiendo por qué, no se ha de castigar en mayor medida a una organización donde varias personas son responsables, que una persona que actúa por si sola. Pese a esto, sí que entiendo que se persigan a aquellos grupos y organizaciones criminales con mayor dureza, pero no creo que sea necesario aplicar esa dureza a partir de una cierta cuantía defraudada.

- c) *El delito de fraude de subvenciones* (art. 308 CP): en estos tipos de delitos el CP trata de proteger aquellas conductas que perjudican al sistema presupuestario, es decir, el objeto de estos delitos son las ayudas públicas, como son las subvenciones, desgravaciones, premios o primas. Para que sea considerado como delito su importe deberá ser superior a ciento veinte mil euros, y como en el resto de delitos contra la Hacienda Pública es

¹⁵RUIZ BOSCH, Sacramento: *Organizaciones y grupos criminales*. Fuente: noticias.juridicas.com. Apartado 2. Definición de organización criminal.

imprescindible que la acción fraudulenta del sujeto tributario sea consciente y voluntaria.

- d) *El delito contable* (art. 310 CP): mediante la tipificación de estas conductas como delitos, el CP pretende castigar aquellos actos preparatorios del delito de defraudación tributaria. La conducta típica consistirá en un incumplimiento en la llevanza de la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, donde la cuantía exceda los doscientos cuarenta mil euros.

II. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA CON ESPECIAL REFERENCIA AL ELEMENTO INTENCIONAL DEL SUJETO ACTIVO.

El delito de defraudación tributaria es seguramente el delito fiscal con más repercusión a día de hoy. Nuestro sistema tributario se ha visto inmerso en numerosos asuntos en los que se ha producido este tipo de delitos. Al ser una cuestión con tanta relevancia hemos decidido realizar un estudio sobre éste y más en detalle sobre la figura del dolo o intencionalidad del sujeto activo (obligado tributario).

1. Concepto legal (art. 305 CP).

Como ya sabemos, nuestro Código Penal lo regula en su artículo 305 CP, es decir, el primer precepto del Título XIV relativo a “los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. A continuación vamos a proceder a hacer una breve explicación sobre los siete apartados que forman el contenido de este precepto.

Según MAGRO SERVET¹⁶, basándose en el estudio de varias sentencias del TS¹⁷ explica que el delito fiscal consiste en la elusión del pago de impuestos integrado siempre por dos elementos:

¹⁶ MAGRO SERVET, Vicente; *Delitos socioeconómicos*; Edit. Lefebvre El Derecho S.A. Edición 2015. Págs. 487 y 488.

¹⁷ - STS (Sala del lo Penal) de 1 de febrero de 2006, núm. 192/2006, (REC 1087/2006) Fundamento de Derecho Quinto.

- a) En primer lugar, un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, concretamente el deber de declarar los ingresos (art. 31.1 CE¹⁸).
- b) En segundo lugar, que la omisión o incumplimiento de ese deber se haya producido con la intención de ocultar a la Administración Fiscal (Hacienda Pública) sus ingresos, y con lo cual se trate de un delito doloso, intencionado.

Además, MAGRO SERVET, gracias a ese estudio de la jurisprudencia del TS sobre los delitos contra la HP, destaca que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor del delito, que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria. Ese “algo más”, consiste en el elemento subjetivo del tipo (elemento al que dedicamos un apartado en nuestro trabajo), es decir, en el ánimo de defraudar.

El apartado primero del art. 305 CP¹⁹ determina resumidamente, que a cualquier persona que por omisión o acción²⁰ defraude a la Hacienda Pública, en una cuantía que supere los 120.000 euros, se le impondrá una pena de prisión de entre 1 y 5 años, y una

-STS de 17 de marzo de 2011, núm. 171/2011, (REC. 1975/2010), Fundamento de Derecho Quinto.

¹⁸ Art. 31.1 CE: “*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 y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

¹⁹ **Art. 305.1.** “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*”

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”

²⁰ Anteriormente, el CP en lugar de mencionar la omisión o acción defraudatoria, hacía referencia al *dolo*. Básicamente, el significado no ha variado, pero sirve para aclarar que las conductas omisivas defraudatorias también son castigadas como delito por el CP.

multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada. Además, al final del precepto, añade el legislador que el responsable del delito puede perder la posibilidad de recibir subvenciones o ayudas públicas y de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de entre 3 y 6 años. Por supuesto se incluye dentro de la regulación de estos delitos, que la simple declaración o autoliquidación no excluye la posibilidad de haber incurrido en un delito de defraudación.

Por su parte, el apartado segundo de este precepto del CP hace referencia a la forma de determinar la cuantía defraudada, en este caso a determinar cuando la cuantía es superior a los 120.000 euros, requisito indispensable para que nos encontremos ante un delito de esta categoría. Este apartado segundo establece literalmente lo siguiente:

“2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

Una vez la cuantía defraudada dentro del año natural supere el límite mínimo de los 120.000 euros, nos encontraremos ante un delito de defraudación tributaria. Pero claro, hay tributos que tienen carácter periódico²¹, en este caso se cuantificará lo defraudado en cada período impositivo o de declaración dentro del año natural.

²¹ En general, podría decirse que se consideran tributos periódicos a aquellos cuyo hecho imponible se prolonga en el tiempo (IBI) o es de realización progresiva (IRPF), y a ellos podríamos añadir un tipo especial, que son los de declaración periódica, que pese a que se produzca el hecho imponible de forma instantánea el pago del tributo se realiza de forma periódica (IVA).

Este delito contra la Hacienda Pública puede tener además de las conductas que defrauden a la Hacienda estatal, autonómica, local o foral, ya recogidas en el apartado primero, aquellas que perjudiquen o produzcan el daño a la Hacienda de la Unión Europea (UE). Pese a que en nuestro presente trabajo no podremos hacer hincapié en estos delitos contra la Hacienda de la UE, no está de menos aclarar que este delito viene regulado en el apartado tercero del art. 305 CP. Como regla general, establece este apartado que la cuantía defraudada deberá ser superior a 50.000 euros. Pero, existe una excepción, para el caso de que la cuantía defraudada sea superior a los 4.000 euros, la pena de prisión podrá ser de entre 1 y 3 años o una multa del tanto al triple de la cuantía, todo esto sumado a la pérdida de cualquier beneficio fiscal o de Seguridad Social, y la pérdida de la posibilidad de percibir subvenciones o ayudas públicas durante el plazo de entre 6 meses y 2 años.

Para comprender qué entiende el legislador por regularización de la deuda, el apartado cuarto del precepto explica literalmente que: *“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”*. Cuando se proceda a la regularización de la deuda con anterioridad al inicio del procedimiento inspector por parte de la Administración Tributaria, supondrá la exención de responsabilidad. También, añade, que en el caso de que el derecho de la Administración de su determinación por vía administrativa haya prescrito, también resultará regularizada la situación tributaria cuando el obligado tributario haya procedido al pago de la deuda.

Por último, los apartados cinco²², seis²³ y siete²⁴ del art. 305 CP, hacen referencia a la forma en la que la Administración Tributaria procede a la liquidación del delito contra la Hacienda Pública, la imposición de las penas por los Jueces y Tribunales correspondientes, y el procedimiento de apremio para las multas y la responsabilidad civil no liquidada por la Administración, respectivamente. El legislador pretende “premiar” a aquellos sujetos responsables que colaboran con la Administración Tributaria y permitir que la Administración facilite a la jurisdicción penal su labor en la persecución de los delitos, colaborando con ella en el cobro de la deuda tributaria pese a que la conducta sea constitutiva de delito. Entiendo que estas dos medidas constituyen, un avance para nuestro sistema económico y ayudan a la protección de éste. En primer lugar, la reducción de la pena a aquellos sujetos activos del delito que colaboren (pagando la deuda y reconociendo judicialmente los hechos) con los Jueces y Tribunales dentro de los dos meses desde la citación, provoca que estos sujetos que defraudan a la HP y que no tiene ninguna posibilidad de defenderse ante el juez o tribunal, se vean “obligados” por el miedo de recibir una pena superior, admitan los hechos y paguen la deuda. En segundo lugar, la colaboración de la Administración Tributaria en el cobro de las deudas tributarias pese a abrirse el procedimiento penal, ha servido también para agilizar la labor de los Jueces y Tribunales, que sin su colaboración se verían retrasados en sus labores significativamente.

2. Bien jurídico protegido y su naturaleza.

²² “5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

(...) La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía (...), excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión (...).”

²³ “6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito (...).”

²⁴ “7. (...) para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal (...), incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.”

El bien jurídico protegido es aquello a lo que se le trata de dar protección por parte del legislador, que lo considera tan relevante como para tipificar como delito todas aquellas conductas que atenten contra ese “interés”²⁵ protegido por nuestro ordenamiento jurídico.²⁶

Por tanto, se considera que el bien jurídico protegido por este delito de defraudación tributaria es el patrimonio de la Hacienda Pública. Pero no, sólo entendemos protegido el patrimonio en sí mismo, sino más bien a la actividad de la Administración Tributaria²⁷.

La Hacienda Pública o administración fiscal²⁸ (también denominada fisco), es aquel organismo que forma parte de la administración pública del estado cuya función es gestionar y comprobar que las arcas del Estado reciben los recursos económicos necesarios, pero no sólo las arcas, sino también aquellos instrumentos o medios de los que hace uso el Estado para recaudar y gestionar los tributos. Se encarga, en definitiva del estudio de la actividad financiera del sector público; es decir, del conjunto de las decisiones económicas que se manifiestan en la realización de ingresos y gastos públicos y la mutua relación entre ellos²⁹.

²⁵ STS Sala 2ª de 5 diciembre de 2002, EDJ 2002/55451: Fundamento de Derecho Segundo: “(...) *La presencia de un bien jurídico digno de protección es elemento imprescindible, al menos en el sentir de la doctrina mayoritaria, para la justificación de la existencia del delito. Se sostiene que su desaparición conduciría a la falta de tipicidad de la conducta (...)*”

²⁶ COLINA RAMÍREZ, Edgar I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español (Análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP)*. Edit. Bosch Penal, Pág. 99.

²⁷ STS Sala de lo Penal, de 6 de octubre de 2006; EDJ 2006/275418: Fundamento de Derecho Quinto: “(...) *Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas (...)*”

²⁸ Enciclopedia-jurídica.com; *Hacienda Pública*: “*El art. 2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobada por R.D. Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre: «La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos».*”

²⁹ *Hacienda Pública*; Fuente: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>

La importancia de la función de la Hacienda Pública en el desarrollo económico del Estado es enorme. Esto justifica que el Código Penal entre a regular todas aquellas conductas que pongan en riesgo este patrimonio, y castigue con más dureza aquellas actividades que tratan de perjudicar a la Hacienda Pública a través del dolo (elemento subjetivo) y cuya cuantía defraudada sea mayor (elemento objetivo).

La protección del bien jurídico es necesaria, de ello no cabe duda. El art. 31 de la CE hace referencia a la obligación de todos los ciudadanos en contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de nuestra capacidad económica, y por ello, resulta evidente que dada la importancia del tema no basta con la mera atención por parte del Derecho sancionador, sino que además, dichas conductas constitutivas de delitos de defraudación tributaria han de ser reguladas también por el Derecho Penal.

En definitiva lo que se está protegiendo es el sistema económico de un país mediante la tipificación de estas conductas como constitutivas de delito y, por tanto, provocando que los sujetos responsables de estos actos respondan ante el orden penal por su conducta³⁰.

Pero ha de tenerse en cuenta que este bien jurídico desaparece al transcurrir el plazo de prescripción de 4 años. La STS de 5 de diciembre de 2002 (citada anteriormente) se pronuncia en este sentido: *“(...)Desde este punto de vista, se afirma que si transcurren cuatro años sin que la Administración actúe, su interés en el cobro de la cuota defraudada desaparece, lo que provoca la desaparición del bien jurídico, sin el cual no es posible sostener la existencia del delito ... Desde este punto de vista, se afirma que si transcurren cuatro años sin que la Administración actúe, su interés en el cobro de la cuota defraudada desaparece, lo que provoca la desaparición del bien jurídico, sin el cual no es posible sostener la existencia del delito (...)”*.

³⁰MAGRO SERVET, Vicente: *Delitos Socioeconómicos*, Apartado II El bien jurídico protegido. Edit.Lefebvre-El Derecho. Edición 2015 Pág. 17.

La importancia del bien jurídico protegido justifica su regulación por el CP y la posibilidad de imponer penas privativas de libertad, además de las correspondientes sanciones económicas, a aquellos sujetos que defraudan al fisco. Porque en definitiva, entendemos que no sólo perjudica a la Hacienda Pública del estado, y por tanto a la economía estatal, sino que los perjudicados somos todos los aquellos ciudadanos que contribuimos al sostenimiento de los gastos públicos. Y, como todos los españoles somos iguales ante la ley³¹, debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cumpliendo con nuestras obligaciones tributarias, y todo aquel que no lo haga deberá de pagar por ello.

3. Conductas típicas del delito de defraudación tributaria.

1) La defraudación a la Hacienda Pública.

Por un lado, estos delitos tienen una característica o concepto esencial que es el de “defraudación”³². El acto de defraudación irá dirigido contra el patrimonio de la HP, es decir, contra el Erario Público. Y consistirá, en aquella conducta activa u omisiva realizada por un sujeto (persona física o jurídica) por medio de la cual se pretende sacar un beneficio causando un perjuicio a la HP.

Este carácter defraudatorio de la conducta es interpretado de dos formas diferentes por la doctrina³³. Para un sector doctrinal la defraudación conlleva una conducta engañosa, y para otro sector sería más bien una conducta basada en la ocultación a la Administración de nuestras obligaciones tributarias.

La conducta defraudatoria causará un perjuicio a la Hacienda Pública, y en función de la gravedad de dicho perjuicio, siempre y cuando el sujeto responsable actúe

³¹ Art. 14 CE: “*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*”

³² La defraudación consiste en aquella conducta llevada a cabo por una persona física o jurídica (sujeto activo), consistente en el incumpliendo de un deber o abusando de la confianza de otro sujeto (pasivo) y afectando a los intereses o los derechos de éste.

³³PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario*,.Edit Aranzadi S.A. Edición 2015. Pág.459.

con intención de defraudar, la pena o castigo impuesto por los jueces o tribunales competentes será mayor o menor.

Pero, pese a que nuestro CP exija la presencia del dolo y la cuantía para determinar que la conducta es constitutiva de delito, “defraudar” a la HP conlleva únicamente una intención por parte del sujeto activo del delito de cometer el delito, ya sea activa o pasivamente, con colaboración de otros profesionales o personas que le asesoren en la llevanza de sus obligaciones tributarias.

Generalmente, la jurisprudencia del TS ha argumentado en la mayoría de sus sentencias que el “ánimo defraudatorio” consiste en que el autor del delito tenga la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber³⁴.

2) Conductas activas u omisivas.

No se defrauda únicamente por medio de la acción del obligado tributario, sino que también se puede defraudar a la Hacienda Pública por medio de la omisión de sus obligaciones tributarias. Así lo refleja la redacción del art. 305.1 del CP, que comienza diciendo: “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local,...*”. Por ello, al querer realizar una primera clasificación de las conductas típicas del delito de defraudación tributaria debemos diferenciar las conductas típicas provocadas por la acción del sujeto tributario de aquellas provocadas por la omisión de alguna conducta u obligación.

A) Conductas omisivas: en los supuestos de defraudación a la HP por omisión, el ciudadano tiene una obligación ante el Estado de contribuir al

³⁴ Algunos ejemplos de Sentencias del TS donde se refleja el significado de ese “ánimo defraudatorio”:
- STS (Sala de lo Penal), núm. 801/2008 de 26 de noviembre. (RJ 2008/6963), Fundamento de Derecho Segundo: “(...)la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con “ánimo defraudatorio”, esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. (...)”
- STS (Sala de lo Penal) de 5 de octubre de 2015, núm 523/2015, (REC. 327/2015), Fundamento de Derecho Sexto: “A) El aspecto subjetivo del delito no concurre porque el art. 305 del C. penal (EDL 1995/16398) no exige para su comisión un simple daño patrimonial a la Hacienda Pública, pues tal infracción precisa de la concurrencia de un elemento intencional integrado por un “engaño a la Hacienda”, por lo que el término defraudar eludiendo el pago de tributos implica burlar, engañar, esquivar, etc. La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico de la conducta de “defraudar”.”

sostenimiento de los gastos públicos, y el mero incumplimiento de esa obligación podría ser constitutivo de delito. Es evidente que al igual que en el delito por acción, la omisión debe entrañar la figura del engaño. En estos casos, será necesario que esa omisión se lleve a cabo por medio de una actitud fraudulenta que sea capaz de causar un daño o perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Hace años, el Tribunal Supremo tenía que recordar en algunas de sus sentencias que la omisión del pago de tributos estaba considerada como delito contra la HP. Por ejemplo, en la STS de 30 de mayo de 1993³⁵ lo explicaba de la siguiente manera:

“(...) El sentido y alcance que debe otorgarse al término «fraude» al que se alude en el vigente art. 349 del Código Penal y anterior art. 319 del mismo Texto Legal, y concretamente si es posible o no cometer el delito fiscal por la mera omisión de la declaración, son dos cuestiones básicas para el entendimiento de esta figura delictiva y que han sido objeto de especial atención por la doctrina y por la jurisprudencia de esta Sala.

La Sentencia de esta Sala de 2-3-1988 (RJ 1988/1520), resuelve ambas cuestiones con un común argumento: la no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no se tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación. Con arreglo a este criterio, defrauda a Hacienda quien sabedor de que tiene la obligación de satisfacer el impuesto que corresponda lo elude, omitiendo la declaración debida. (...)”

Como hemos comprobado, la jurisprudencia y la doctrina entienden, como no podría ser de otra manera y en base al art. 305.1 del CP (“*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local...*”), que se considera que un obligado tributario defrauda a Hacienda cuando con la simple omisión de sus obligaciones tributarias

³⁵ STS (Sala de lo Penal) número 1277/1993 de 30 de mayo, (RJ 1993/4293), Sala de lo Penal; Fundamento de Derecho: Único.

elude el pago de un tributo³⁶. Además, las conductas omisivas son las más habituales en este tipo de delitos.

B) Conductas activas: el delito de defraudación por conducta activa consiste en aquel delito en el que el sujeto activo (obligado tributario) comete el delito por medio de una acción, consistente en definitiva, en eludir el pago de algún tributo o incluso en el de obtener devoluciones indebidas o beneficiarse de beneficios fiscales. Evidentemente, en las conductas activas es más demostrable la intencionalidad del sujeto que en las omisivas.

Pese a estar tipificadas por el CP tanto las conductas activas como las omisivas, considero (gracias al análisis de muchas de las Sentencias del TS³⁷

³⁶BACIGALUPO ZAPATER, Enrique en su artículo titulado “*El delito fiscal como delito de omisión*”, publicado en la web de www.elderecho.com, en el año 2016, explicó que las conductas omisivas no pueden ser consideradas conductas activas consistentes en presentar una declaración incompleta o incorrecta, de la siguiente manera: “*Nuestra jurisprudencia no ha tenido ocasión de pronunciarse de una manera clara y categórica sobre el criterio que permite distinguir las acciones y las omisiones en situaciones complejas por la concurrencia de movimientos corporales activos y conductas omisivas. Sin embargo, en la STS 1629/2001 el Tribunal Supremo sostuvo que “el delito fiscal no sólo tiene una naturaleza claramente omisiva, sino que, en todo caso los supuestos que están en juego en la inmensa mayoría de los casos, como también ocurre en esta causa consisten en comportamientos omisivos”. El núcleo de la infracción no es por lo tanto la presentación de la declaración (acción positiva) con la autoliquidación del impuesto, sino la omisión de incluir en la misma el reconocimiento de ingresos o ganancias sometidos al impuesto.*” Además, añade a su reflexión que el legislador en la nueva redacción del art. 305 del CP, aclara “el que por acción u omisión defraude”.

³⁷ Ejemplo de SSTs:

-STS (Sala de lo Penal), núm. 1244/2003, (REC. 409/2002) Fundamento de Derecho Cuarto: “(...) *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.*

(...) el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien 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 (Sala de lo Penal), núm. 1629/2001, (REC. 4569/1999), Fundamento de Derecho Segundo:

“(...) Pero, el delito fiscal no sólo tiene una naturaleza claramente omisiva, sino que, en todo caso, los supuestos que están en juego en esta causa consisten en comportamientos omisivos.”

Además, en la sentencia se explican los requisitos de la conducta omisiva:

1. *“En primer lugar es preciso tener en cuenta que los hechos omisivos no pueden ser configurados sin una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción. La más clásica teoría del delito de omisión consideró que las omisiones se caracterizaban por la no ejecución de una “acción esperada”, como es claro, esperada por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, es de la esencia misma de los delitos de omisión que el hecho tenga una referencia normativa.*
2. *En segundo lugar, como consecuencia de lo anterior, la determinación de la omisión presupone la identificación del deber que impone la realización de la acción y la especificación de la acción que hubiera dado cumplimiento a tal deber.*
3. *En tercer lugar es preciso determinar quién es el sujeto obligado al cumplimiento del deber.”*

que he citado en mi trabajo) que lo habitual es que la conducta sea omisiva. Por ejemplo, en el caso de la elusión del pago de algún tributo, para mí no cabrían las conductas activas, ya que, lo que se penaliza es que el obligado tributario no paga, es decir, que lo que se penaliza es la falta de actuación (“adecuada”, es decir, el impago de los tributos que le son exigibles) por su parte.³⁸

3) *Formas de elusión.*³⁹

A) Pago del tributo: esta elusión del pago podrá ser parcial o total. Es decir, la elusión del pago puede ser del tributo en su totalidad, o de tan sólo una parte de éste, por la realización de un hecho imponible indicativo de la capacidad económica⁴⁰. Un impago total del tributo significará una mayor cuantía defraudada, y por ello una sanción o pena mayor. Se trata, en definitiva, de una acción u omisión de la que se deriva como consecuencia que el sujeto pasivo no satisface el tributo debido o que lo satisface en una cuantía menor a la debida.⁴¹

Esta falta de pago, es entendida como un sinónimo de evasión tributaria u omisión del pago de una deuda tributaria de cualquier especie.⁴²

³⁸ Según BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: en su artículo titulado *El delito fiscal como delito de omisión*, y que mencioné con anterioridad: “*Es evidente, por lo tanto, que en el delito fiscal el autor no aplica activamente ninguna energía. Brevemente: el obligado fiscal no impulsa ningún hecho para no reconocer la deuda fiscal; además, para no reconocer la deuda fiscal en el plazo legalmente establecido no necesita impulsar ningún desarrollo de los hechos; a los efectos de la tipicidad alcanza con omitir.*”

³⁹ El art. 305.1 del CP, tras admitir tanto conductas activas como omisivas hace referencia a las diferentes formas de elusión: “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...”.

⁴⁰STC (Sala Primera) sentencia núm. 145/2008 de 10 de noviembre (RTC 2008/145): “(...) cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo (...)”.

⁴¹SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Edit. Aranzadi S.A.U. 2017. Edición Pág (Apartado IV: El tipo objetivo).

⁴²PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario (manuales civitas)*; Edit. Aranzadi, S.A.U., Enero de 2015. Pág.

B) Ingresos a cuenta: la conducta consiste en la falta de abono u omisión de ingresos a cuenta⁴³ practicados sobre retribuciones en especie entregadas a un tercero, para su posterior ingreso en la Hacienda Pública.

C) Retenciones: podrán ser objeto de delito, tanto aquellas cantidades no ingresadas que hayan sido retenidas, como aquellas que no retuvieron debiendo haber sido retenidas, para su posterior ingreso en la Hacienda Pública.

4) Otras conductas típicas.

Además de las ya mencionadas, existen otras actividades ilícitas que encontramos dentro de este delito, y también mencionadas en el art. 305.1 del CP⁴⁴. Serían aquellas consistentes en la obtención indebida de devoluciones o también aquellas referidas al disfrute indebido de beneficios fiscales. Estas conductas parecen ser las únicas que pueden llevarse a cabo mediante comportamientos activos, pero normalmente se llevan a cabo mediante conductas omisivas (rechazar la obtención indebida, comunicar que el beneficio fiscal no le corresponde).⁴⁵

- **La obtención indebida de devoluciones:** estas conductas tendrán la consideración de delito de defraudación tributaria en el momento en que el obligado tributario haya alterado, falseado u ocultado algunos o todos los datos consignados en sus declaraciones fiscales,

⁴³ Ingresos a cuenta: los ingresos a cuenta son junto con las retenciones y los pagos fraccionados, los denominados pagos a cuenta del impuesto. Se aplicarán sobre las retribuciones en especie percibidas por el obligado tributario.

El importe del ingreso a cuenta será el resultado de multiplicar el porcentaje de retención correspondiente en función de la retribución por la valoración de la correspondiente retribución en especie.

Al contrario que como ocurre con las retenciones y los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados no se encuentran dentro de las conductas tipificadas por el art. 305 CP. Esto se debe a que para averiguar si existe un delito de defraudación tributaria, hay que esperarse a que finalmente no se haga efectivo el pago definitivo.

⁴⁴ “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, ...”

⁴⁵BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: *El delito fiscal como delito de omisión*. Fuente: www.elderecho.com. Fecha 12 de septiembre de 2016.

provocando así un beneficio para él, con el consecuente perjuicio a la Hacienda Pública correspondiente.

- *El disfrute indebido de beneficios fiscales*: por último, se puede incurrir en un delito de defraudación tributaria, si se disfrutaron indebidamente beneficios fiscales a través de la alteración, modificación o falseamiento de las circunstancias reales en las que se encuentran, obteniendo de ello un beneficio que no les corresponde. Por tanto, puede haber disfrute de beneficios fiscales que constituyan un delito de defraudación tributaria porque mediante el despliegue de un comportamiento activo obtiene un beneficio (falseando las condiciones en la solicitud); y puede haber disfrute de beneficios fiscales desplegando un comportamiento omisivo (p.e. aprovechando un error de la Administración).⁴⁶

Al haber diferentes conductas por las que podemos incurrir en un delito de defraudación tributaria, y ser este tipo de delito, considerado, como un delito de resultado⁴⁷, el resultado variará en función de la modalidad de infracción que cometa el obligado tributario. Mientras en la falta de ingreso del tributo lo que determinará el resultado será el transcurso del plazo voluntario para efectuar el pago, en un delito de defraudación por la obtención de devoluciones indebidas, lo que determinará el resultado será la salida del dinero de caja o la obtención de éste por el sujeto tributario. Aunque los modos de defraudar sean distintos el resultado será el mismo, perjudicar al Erario Público.

⁴⁶MOLINA FERNÁNDEZ, Fernando: *Memento práctico Francis Lefebvre Penal*, Parte especial, Capítulo 37 (Delitos contra la Hacienda Pública). Edit. LEFEBVRE-EL DERECHO, S. A. Edición 2016. Núm. Marginal 2900.

⁴⁷Con el término “delito de resultado”, nos referimos a aquellos delitos en los que su consumación se produce al obtener dicho resultado, que provoca un quebranto patrimonial. Algunos autores como es el caso de F. PÉREZ ROYO (Manual de Derecho Financiero y Tributario, Edición Digital 2015; Editorial Civitas), en lugar de utilizar el término de delito de resultado, utilizan el de “delito consumado”. Para PÉREZ ROYO, “La consumación se produce cuando se alcanza el resultado dañoso para la recaudación tributaria. Es decir, en el caso de que este resultado se presente bajo la forma de falta de ingreso, al cumplirse el plazo para realizar dicho ingreso. En los casos en que el resultado consista en percibir una devolución impropcedente, en el momento en que produce la salida de caja o disposición de fondos en beneficio del defraudador”.

4. La cuota defraudada y las reglas para su determinación.

A) La cuota.

Como ya vimos al comienzo de nuestro trabajo, la cuota defraudada constituye el elemento objetivo del delito de defraudación y que, en mi opinión, resulta determinante a la hora de calificar una infracción tributaria como delito y que pase a regularse por el orden penal, ya que, sino se estableciese por el CP el límite mínimo de 120.000 euros de cuota defraudada, cualquier persona que incumpliese con sus obligaciones tributarias incurriría en un delito de defraudación tributaria. La determinación de la cuota, por tanto, resulta una labor importantísima, ya que, en función de la cuantía de ésta, la conducta, siempre que sea dolosa, puede ser constitutiva de delito, y castigada en mayor o menor cuantía, con la correspondiente privación de libertad o multa.

Efectivamente, como ya hemos indicado en repetidas ocasiones en los apartados anteriores, para encontrarnos ante un delito de defraudación tributaria, la cuantía efectivamente defraudada debe ser superior a los 120.000 euros⁴⁸ tal y como establece el legislador en la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Cuando la Administración Tributaria observa algún tipo de irregularidad al revisar la situación tributaria de algún obligado tributario abre un procedimiento de inspección⁴⁹, por medio del cual se llevan a cabo una serie de investigaciones y comprobaciones con la finalidad de corroborar que el obligado tributario determinado está al corriente de sus obligaciones tributarias⁵⁰. Si del resultado de la inspección se

⁴⁸ El art. 305 del CP indica dicha cuantía: “ *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* ”.

⁴⁹ El Capítulo IV de la LGT regula todo lo relativo a las actuaciones y al Procedimiento de Inspección, del art. 141 al 159.

⁵⁰ “Cuando en el curso -no desde el inicio- de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere la LGT art.41, se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad,

observa algún tipo de incumplimiento por parte del obligado, lo siguiente será determinar la cuantía posiblemente defraudada, para saber si podríamos estar ante un posible delito de defraudación tributaria, y por tanto, competencia de la jurisdicción penal.⁵¹ Por tanto, si el procedimiento observa la comisión de algún posible incumplimiento, habrá de incoar el procedimiento sancionador⁵² en el plazo de tres meses, y no se extenderá por más de 6 meses en el tiempo.

Por tanto, entendemos que lo primero que ha de comprobar la Administración para saber si estamos ante un posible delito contra la Hacienda Pública, será calcular la cantidad que ha podido ser objeto de defraudación. Y, posteriormente, analizar si el obligado tributario o la persona que considere responsable del delito, actuó dolosamente.

B) Reglas para su determinación.

Nuestro Código Penal, dentro del propio artículo 305, en su apartado 2, encontramos una serie de reglas o pautas que hemos de seguir a la hora de proceder al cálculo de dicha cuota en función de la conducta típica causante del perjuicio patrimonial a Hacienda y de si se trata de tributos periódicos o instantáneos:

- “a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo

que será notificado al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.”

⁵¹RIBES RIBES, Aurora en su libro sobre *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Edit. Iustel, Edición 2007, pág. 118, aclara que: “(...) la Inspección actúa como promotora de la actuación judicial y como auxiliar del juez, no exactamente como parte acusadora, ya que este cometido está reservado al Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y acusación particular.” Además, en la pág. 126, hace referencia al valor que tienen dichas actuaciones inspectoras para los Jueces o Tribunales competentes para conocer del asunto: “(...) tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez libremente aprecie (...)”.

⁵² La LGT regula en su título IV (arts 178 a 212) la potestad sancionadora, relativa tanto a los delitos como a las infracciones tributarias. Entre otras cuestiones se recogen las dos clases de sanciones tributarias posibles: de carácter pecuniario y de carácter accesorio.

criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

- b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

La cuota defraudada no tiene porque ser igual a la cuota tributaria, definida en el art. 56⁵³ de la LGT, ya que, el incumplimiento de la cuota tributaria puede ser parcial, es decir, el obligado tributario puede eludir el pago parcial de un impuesto o la devolución de una parte del beneficio fiscal. Pero, a la cuota defraudada se le podrán incluir recargos, sanciones o intereses que pasarían a formar lo que se denomina la deuda tributaria. La deuda tributaria es la cantidad que debe pagar el obligado tributario para regularizar sus obligaciones tributarias pendientes con la Hacienda Pública. Una vez pagadas sus deudas con Hacienda, se entenderá regularizada su situación tributaria.

C) Procedimiento para la determinación de la cuota defraudada (reforma LGT 2015).

⁵³ Art. 56 LGT:

1. *La cuota íntegra se determinará:*
 - a) *Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.*
 - b) *Según cantidad fija señalada al efecto.*
2. *Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta Ley.*
3. *La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.*

Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.
4. *El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.*
5. *La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.*
6. *La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.*

Volviendo a la cuestión procedimental, a la hora de proceder a la determinación de la cuantía, en primer lugar, la Administración Tributaria llevará a cabo un procedimiento inspector, donde investigará y comprobará si el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias o, si por el contrario, se aprecian indicios de haberse cometido un delito fiscal. Después de apreciar indicios de delito, la Administración deberá comunicarlo al obligado tributario para que presente las alegaciones que considere oportunas, o de lo contrario proceda a regularizar su situación tributaria pagando la deuda tributaria objeto de inspección.

Este procedimiento que se inicia normalmente con un requerimiento por parte de la AEAT al obligado tributario para que aporte los documentos relativos a sus obligaciones tributarias para comprobar que éste se encuentra al corriente de ellas, continuará, como hemos dicho, posteriormente con un procedimiento Inspector, en el que la Administración Tributaria, al haber observado algún tipo de irregularidad y, por tanto, algún tipo de indicio sobre la comisión de un delito contra la HP, continuará con el procedimiento de gestión tributaria habitual (cobro de la deuda tributaria), mientras se lleva a cabo un procedimiento penal. Esta forma de actuar conjuntamente cuando se observan indicios sobre la comisión de un delito fiscal se introdujo por la reforma del CP por la LO 7/2012, y que sólo se exceptúa en el caso de que el Juez de oficio o a instancia de parte, acuerde la suspensión de las actuaciones de la Administración Tributaria dirigidas al cobro de la deuda, con la prestación de garantías, si ha lugar a ello.⁵⁴

Pero esta forma de proceder no era así antes de la reforma del LGT de 2015 (Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). La administración después de llevar a cabo el procedimiento inspector y comprobar que había indicios de delito fiscal, pasaba el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitía el expediente al Ministerio Fiscal (MF). La determinación de la deuda defraudada, por tanto, recaía sobre el Juez penal. Este proceso se alargaba demasiado en el tiempo, e impedía que la Jurisdicción Penal se centrara únicamente en los casos más complejos en los que su intervención era mucho

⁵⁴ MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*. Edit. Tecnos. Edición 4ª año 2014. Págs. 571 y 572.

más relevante. Además de la demora en el tiempo, también provocaba un mayor gasto económico para el Estado y por todo ello, esta modificación reciente de la LGT ha tenido tanta importancia en los aspectos procedimentales.

Pero como hemos dicho la 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, introdujo una serie de cambios que permitieron a la Administración continuar con el procedimiento sin la necesidad de paralizarlo remitiendo su competencia a la jurisdicción penal.⁵⁵

Por su parte, la LGT introduce también algunas modificaciones importantes en su última reforma⁵⁶ del año 2015. De los cambios introducidos por esta reforma, sin duda, el más significativo es la incorporación de un nuevo Título VI “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública”. Así lo refleja el legislador en el preámbulo de la LO 34/2015, de 21 de septiembre, donde explica los motivos de esta modificación, que son principalmente los siguientes:

- Establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.
- Superar la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria.
- Superar el diferente e injustificado trato de favor que la regulación de la LGT ofrecía a quien se constituía en presunto autor de un delito contra la HP frente a los meros infractores administrativos.

Además, de la incorporación de este nuevo título VI⁵⁷, se producen más cambios como son, entre otros: la ampliación de potestades en el procedimiento de inspector,

⁵⁵ Apartado 4 del preámbulo de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁵⁶ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵⁷ Arts. 250 a 259 de la LGT donde se regulan circunstancias relativas a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la HP. Entre ellas, aquellas relativas a: la

relativas a la comprobación de obligaciones tributarias de ejercicios ya prescritos, siempre y cuando se fije un plazo de 10 años para dicha comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación deducciones aplicadas o pendientes de aplicación; la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector (18 meses como regla general, 27 meses casos especiales⁵⁸); la publicación de una lista con aquellos contribuyentes con una deuda superior al millón de euros con la Administración Tributaria, que no haya sido pagada durante el periodo ejecutivo (salvo aquellas aplazadas o suspendidas).⁵⁹

Esta reforma de la LGT, le sirvió al legislador, tal y como señala en el apartado IV del preámbulo de la reforma de 2015 de la LGT, la preferencia del orden penal en dos aspectos: “ (...)por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación (...)”. Además, el art. 250, en su apartado primero⁶⁰, con el que comienza el nuevo título VI de la LGT, también viene referida a esta circunstancia.

práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública, la regularización voluntaria, la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación, etc.

⁵⁸ Art. 150 LGT: Plazo para las actuaciones inspectoras: **1.** Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

⁵⁹ CEF, *La reforma de la Ley General Tributaria, cuadro comparativo*. Edit. El Mar. Edición año 22/09/2015. Fuente: Internet (<http://www.fiscal-impuestos.com>).

⁶⁰ Art. 250.1 LGT: “Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten

Respecto a este tema se pronunció no hace mucho la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, y el resumen de su sentencia⁶¹ es el siguiente: *“La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha estimado recurso de casación para la unificación de doctrina, en Sentencia de 18 de octubre de 2016, y ha declarado que, estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, ésta debió paralizar sus actuaciones por aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias o regla de la preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos.”*⁶²

Estas reformas en mi opinión suponen un avance más que considerable en materia procedimental que facilitan a los Jueces o Tribunales encargados de sancionar algún delito contra la HP. Además, el hecho de que la LGT se alinee con el CP para la persecución de estos delitos, ayuda muchísimo a la persecución de estos delitos, y el hecho de incluir la LGT un nuevo título en el que se hace referencia a los delitos contra la HP (sobre actuaciones y procedimientos) supone un avance más que notable. Sin

de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.”

⁶¹ STS de 18 de octubre de 2016 (RJ 2016/5531) en la que analiza un recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto frente a una Sentencia del TSJ de Madrid, en el que se le proponía que dictaminara como debía actuar la Administración Tributaria ante el instituto de la prejudicialidad penal regulado en el art. 180 de la Ley 58/2003 aplicable ratiōni temporis y normas conexas.

⁶²PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: Publicación Revista Quincena Fiscal num.6/2017 parte Estudio. Edit. Aranzadi S.A. Edición Digital:

A pesar de la nueva reforma de la LGT y las modificaciones llevadas a cabo sobre los aspectos procedimentales, PUEBLA AGRAMUNT concluye su análisis de la STS comentada de la siguiente manera: *“(…)aunque es cierto que la redacción de la Ley, si se interpreta correctamente, permite una solución satisfactoria, considero que ni la antigua ni la nueva regulación de la prejudicialidad penal en el ámbito tributario evitan las disfunciones que se producen ante la convergencia de procedimientos penales y tributarios”.*

duda, el legislador ha introducido mejoras que ayudarán a frenar este tipo de conductas y a proteger los intereses del Estado.

5. El sujeto activo y el sujeto pasivo del delito.

A modo de introducción, podemos comenzar recalcando que el delito de defraudación tributaria es un delito de infracción del deber, en este caso, del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por tanto, en este tipo de delitos el sujeto activo será aquel que haya incumplido dicho deber, obligatorio para él, y por su parte, el sujeto pasivo será aquel perjudicado por el incumplimiento.

En la actualidad el problema en la determinación del sujeto activo de este delito es algo habitual, ya que, las técnicas de defraudación resultan cada vez más complejas y la finalidad de las mismas consiste en ocultar, en la mayoría de ocasiones, al verdadero autor del delito. Con lo cual, nos encontramos ante aspecto esencial del delito, la determinación del sujeto activo.

1) *Sujeto activo.*

A) **¿Un delito especial o común?**

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es propio de los sujetos activos de este tipo de delitos, es decir, propio de los obligados tributarios⁶³ según la mayoría de la doctrina⁶⁴ y la jurisprudencia.⁶⁵

⁶³ Art. 35 LGT define lo que se entiende por obligado tributario y recoge los distintos tipo de obligados tributarios que pueden darse:

“1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes; b) los sustitutos del contribuyente; c) los obligados a realizar pagos fraccionados; d) los retenedores; e) los obligados a practicar ingresos a cuenta; f) los obligados a repercutir; g) los obligados a soportar la repercusión; h) los obligados a soportar la retención; i) los obligados a soportar los ingresos a cuenta; j) los sucesores; k) los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no llegan a la condición de sujetos pasivos.

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, (...), las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades (...).

5. (...) los responsables a los que se refiere el art. 41 de esta Ley.

6. (...).”

Esta mayoría apoya, por tanto, la teoría de que estamos ante un delito especial⁶⁶, y que el único que puede ser sujeto activo de este delito es el obligado tributario respecto de sus propias obligaciones tributarias, aunque esto no quiere decir que sea el único posible responsable del delito⁶⁷. Y, que en los casos en los que el sujeto activo sea una persona jurídica, la responsabilidad penal recaerá sobre el que hubiera actuado como directivo u órgano del tal persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma.⁶⁸

⁶⁴ Por ejemplo, SERRANO GONZÁLEZ MURILLO, J.L. en su libro titulado “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, Edit. de Derecho Reunidas S.A., concretamente en su pág. 22, explica que: “(...) sólo aquel que infringe un deber específico de naturaleza extrapenal (tributaria) tiene capacidad para ser autor, ya que únicamente aquel que incumbe la obligación del pago del tributo está en la situación jurídica que le permite defraudar, eludiendo el cumplimiento de dicho deber. (...) En suma, que no puede defraudar tributos el que quiere, sino sólo el que puede, entendiendo ese poder como encontrar en determinada posición jurídica, no en términos de situación fáctica.”

⁶⁵ STS de lo Penal de 14 de julio de 2003, núm. 1027/2003 (REC. 3423/2001) Fundamento de Derecho Sexto: “(...) El delito contra la Hacienda Pública de la art. 349 CP anterior EDL 1973/1704, que se corresponde con el 305 CP actual EDL 1995/16398, es un delito que únicamente puede cometer la persona obligada al pago del tributo correspondiente, sin perjuicio de que otros sujetos diferentes pudieran responder en calidad de inductores, cooperadores necesarios o cómplices.”

⁶⁶ En los delitos especiales o de propia mano los autores serán sujetos que presentan determinadas características subjetivas.

⁶⁷ STS Sala de lo Penal, de 18 de junio de 2014, núm. 494/2014 (REC. 54/2014), Fundamento de Derecho Decimosexto: “(...) No es cierto que el delito fiscal sólo pueda ser cometido por el obligado tributario. Basta reparar en que esta Sala ha llegado a condenar como cooperador necesario de ese delito a un inspector de Hacienda que, participando en el plan ideado para llevar a cabo las defraudaciones, evitó el descubrimiento de las bases ocultadas fraudulentamente, extendiendo en las actas suscritas el “ conforme” pese a las irregularidades tributarias que habían sido detectadas (cfr. STS 17/2005, 3 de febrero EDJ 2005/68337). (...) En este punto, pues, la jurisprudencia no coincide con la tesis de la defensa. Y es que cuando nos encontramos, como sucede en este caso, ante obligaciones tributarias con cargo a personas jurídicas que adoptan la forma de sociedades, es evidente que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generaron la deuda tributaria (cfr. STS 83/2005, 2 de marzo EDJ 2005/90184). La ley, en fin, no impide la punibilidad del extraneus en el delito propio del intraneus. Se admiten por consiguiente en este delito las diversas formas de participación - inductores, cooperadores necesarios, cómplices-. Se rechaza que este delito, por tanto, pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario (cfr. STS 274/1996, 20 de mayo EDJ 1996/2682). De acuerdo con esta idea, quien crea y suministra facturas falsas para su fraudulenta desgravación, participa en el delito cometido por el obligado tributario.”

⁶⁸ - STS de lo Penal de 14 de julio de 2003, núm. 1027/2003 (REC. 3423/2001) Resumen: “(...) en tales casos de delitos especiales en que esa condición particular del sujeto activo se encuentra en una persona jurídica, la responsabilidad penal habrá de recaer en el que hubiera actuado como directivo u órgano de tal persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma. En el caso presente fueron los dos acusados quienes actuaron conjuntamente en el ámbito de la administración de la persona jurídica, conforme dicen los hechos probados de la sentencia recurrida.”

- STS de lo Penal de 22 de noviembre de 2016, núm. 876/2016 (REC. 531/2016) Fundamento de Derecho Tercero: “(...) solo puede ser sujeto activo del delito aquella persona física o jurídica que está obligado

Pero hay otra parte de la doctrina que apoya defiende que este delito es un delito común⁶⁹, ya que otras figuras como representantes, colaboradores, asesores fiscales de los obligados tributarios pueden resultar ser el sujeto activo del delito.

Tras considerar ambas posturas, he de decir que entiendo más adecuada aquella que defiende que estamos ante un delito especial y que considera que cualquier otro responsable del delito que no sea el obligado tributario, lo será en concepto de cómplice, partícipe, inductor o cooperador necesario. Nuestra LGT en su art. 36 aclara que son los obligados tributarios quienes deben cumplir con la obligación principal de tributar. No se refiere en ningún momento a que dicha obligación sea responsabilidad de asesores fiscales o cualquier otro colaborador. Sólo admite el traslado de esta obligación a aquellos que actúen como sustitutos del obligado tributario. Pero, además la LGT recoge en sus arts. 42 y 43 quienes se considerarán responsables subsidiarios o solidarios de la deuda tributaria, entre los que se encuentran aquellos que colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria o en ocultar bienes o derechos del obligado tributario con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, los partícipes o cotitulares de las entidades carentes de personalidad jurídica que incurran en un delito de esta categoría, entre otros.

Este análisis de la regulación de la LGT nos sirve para saber a quienes considera responsables solidarios o subsidiarios del delito, y a quien responsable directo. Esto apoya la teoría de que realmente el único sujeto activo y, por tanto, responsable directo del delito, ha de ser la persona sobre la que recae la obligación (de tributar), y que normalmente los demás colaboradores o partícipes en este tipo de delitos serán considerados responsables solidarios o subsidiarios del delito pero no autores del mismo. De esta reflexión habría que exceptuar, a mi modo de ver, aquellos casos en los

al pago del impuesto que por aplicación del artículo 135 de la Ley General Tributaria (EDL 2003/149899) corresponde única y exclusivamente al administrador de la entidad o dueño.”

⁶⁹ Por ejemplo, SERRANO GONZÁLEZ MURILLO, J.L en su libro titulado “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, Edit. de Derecho Reunidas S.A., pág. 25, llega a la conclusión de que estamos mas bien ante un delito común: “(...) Si el responsable de la defraudación es únicamente un tercero, resulta justo que las consecuencias penales recaigan sobre él, y sólo sobre él; y si se da intervención conjunta en plano de igualdad del contribuyente (coautoría), deben recaer sobre ambos. Además, no se entiende por qué el término “responsable” ha de identificarse necesariamente con autor, siendo así que puede abarcar también a los intervinientes mediante formas de participación accesorias, a los que pueden imponerse asimismo los efectos mencionados (...).”

que por ejemplo un asesor fiscal realiza actuaciones fraudulentas sin el permiso o conocimiento del obligado tributario al que representa, con el fin de obtener un beneficio para sí mismo⁷⁰, ya que, en este caso el que actúa fraudulentamente es el asesor fiscal, haciendo uso del poder que le otorga su profesión sobre las obligaciones tributarias de su representado, y por tanto, sería responsable del delito como único autor.

En este sentido, Choclán Montalvo⁷¹ afirma que debería concebirse al delito fiscal como un delito especial de dominio del que puede ser autor el extraño (asesor fiscal, representante, colaborador,...) cuando se demuestre su dominio del hecho, puesto que, en su opinión, *“las posibilidades de configuración de la autoría del "extraneus" en un delito especial no deben reducirse a formas de dominio social derivadas de la administración o la representación, pudiendo comprender formas de dominio a través de la coacción o del error, de modo que no habría obstáculo para que el "extraneus" que domina la ejecución del delito del "intraneus" sea hecho responsable”*.

Además, la jurisprudencia del TS siempre ha tendido a considerar que el sujeto activo de estos delitos es únicamente el obligado tributario (pese a que luego pueda haber otros responsables del delito). A título de ejemplo, la STS de 22 de noviembre de 2016⁷² concluye insistiendo en que solo puede ser sujeto activo del delito aquella persona física o jurídica que está obligado al pago del impuesto. Otra sentencia en donde hemos observado el apoyo de esta tesis por el TS es en la STS de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990/7238) que aclara que sólo puede ser sujeto activo *“el que sea directamente obligado tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca el tercero”*, y añade que *“sus autores potenciales*

⁷⁰ Ejemplo: STS 222/2010, de 4 de marzo de 2010 (REC. 1231/2009), absolvió al obligado tributario pero condenó a los partícipes por delitos continuados de prevaricación amparándose en que el primero obró con antijuridicidad pero sin ser consciente de ello por lo que, a su juicio, había una falta de culpabilidad (error de prohibición).

⁷¹ CHOCLÁN MOTALVO. *“Sobre la autoría del "extraneus" en el delito fiscal”*, Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 580, 2003, versión digital. Fuente: Internet (Base de datos Aranzadi).

⁷² Sentencia TS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) núm. 876/2016 de 22 noviembre. RJ 2016\5840.

*sólo pueden ser los sujetos tributarios respecto de su específica obligación tributaria”.*⁷³

El TS habitualmente hace referencia en sus sentencias al concepto de “delito especial propio”⁷⁴. Este concepto de Derecho Penal se utiliza para aquellos delitos que solo pueden ser cometidos que cumple una serie de condiciones determinadas. En este caso, el obligado tributario es el único que puede ser autor del delito, es decir, el sujeto activo, pese a que pueda exigirse responsabilidad a otras personas como partícipes o coautores del delito. Como hemos comentado, la única excepción sería en aquellos casos en los que un colaborador, asesor fiscal o aquella persona encargada de gestionar las obligaciones tributarias del obligado, actúa negligentemente sin el consentimiento ni conocimiento del obligado, ya que, esto provocaría que el autor del delito no fuese el obligado tributario sino la otra persona.

Entendiendo estos delitos como delitos especiales propios, la conducta típica del delito de defraudación tributaria consistirá en el incumplimiento de cualquier obligado tributario de sus propios deberes y obligaciones fiscales o tributarias. La actuación fraudulenta de forma intencionada (*dolo*) de éste, en perjuicio de la Hacienda Pública, y por tanto, del Estado, le hará responder no solo económicamente (regularizando su deuda con la Administración Tributaria y respondiendo así mismo de la multa o indemnización, en su caso) sino también penalmente si la cuantía así lo determina, por la infracción de su deber de cumplir con sus obligaciones tributarias (penas regularizadas por el CP en su art.305 y 305 bis).

B) Las personas jurídicas como sujetos activos.

⁷³ CARRERAS MANERO, Olga: *Revista española de Derecho Financiero* num. 167/2015 parte Estudios. Edit. Civitas S.A. ; Base de datos Aranzadi, Edición digital.

⁷⁴ - STS Sala 2ª de 19 mayo 2005, (EDJ 2005/61880): “(...) el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, que sólo lo pueden cometer los que ostentan la condición de sujeto obligado al pago de la deuda tributaria (...)”.

- STS Sala 2ª de 21 diciembre de 1999, (EDJ 1999/35876): “(...) Como recuerda la Sentencia núm. 274/1996 EDJ 1996/2682 , la jurisprudencia de esta Sala viene sosteniendo que el texto del art. 14 CP 73 EDL 1973/1704 (hoy art. 28 del CP 95 EDL 1995/16398) no requería que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en un delito especial propio -es decir, en aquellos delitos en los que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación- tengan la misma condición jurídica que el autor (...)”

Continuando con el análisis del sujeto activo en el delito de defraudación tributaria, debemos tener en consideración, unas de las modificaciones recientes y más significativas de nuestro CP, que por medio de la LO 5/2010, de 20 de junio, incluye como sujetos responsables de los delitos contra la HP a las personas jurídicas, poniendo fin así al principio *societas delinquere non potest*⁷⁵. Esta incorporación de las personas jurídicas dentro de los sujetos activos de los delitos contra la HP, ha ido perfeccionándose incluyendo mejoras técnicas en su regulación en la última reforma del CP, por parte de la LO 1/2015, de 30 de marzo. Con esta última reforma se consigue poner fin a cualquier duda interpretativa que ofrecía la reforma de 2010⁷⁶. Esta modificación queda reflejada en su art. 31 bis CP finalmente de la siguiente forma:

“1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables:

a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.

b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión,

⁷⁵ Locución latina que significa, la sociedad no puede delinquir. Bajo este principio las sociedades quedaban libres de todo tipo de responsabilidad penal, dejando desprotegida a la Administración Tributaria.

⁷⁶ El apartado III del preámbulo de la LO 1/2015, de 30 de marzo explica el porque de esta mejora técnica: “(...) Con ello se pone fin a las dudas interpretativas que había planteado la anterior regulación, que desde algunos sectores había sido interpretada como un régimen de responsabilidad vicarial, y se asumen ciertas recomendaciones que en ese sentido habían sido realizadas por algunas organizaciones internacionales. En todo caso, el alcance de las obligaciones que conlleva ese deber de control se condiciona, de modo general, a las dimensiones de la persona jurídica. (...)”

vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

Además, incluye este artículo 31 del CP, en sus apartados 2 y 4 excepciones a esta responsabilidad, considerando exentas a las personas jurídicas cuando se cumplan una serie de condiciones⁷⁷.

Por tanto, por medio de esta excusa absolutoria, las personas jurídicas podrán librarse de la oportuna sanción en aquellos casos en los que prueben la existencia de una organización eficiente, con la finalidad de evitar la comisión de delitos.⁷⁸

La responsabilidad penal no recaerá sobre las personas jurídicas en aquellos delitos cometidos por sus administradores, representantes legales o cualquier persona física que actúe dentro de la persona jurídica en nombre o por cuenta de la sociedad, y que, por tanto, serán considerados sujetos activos del delito al haber eludido fraudulentamente los modelos de prevención y organización impuestos por la persona

⁷⁷ Art. 31 CP:

“(…)

2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

1.^ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

2.^ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;

3.^ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y

4.^ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.^ª

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.

4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo. (…)”

⁷⁸ GÓMEZ TOMILLO, M.: «Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho penal de las personas jurídicas. Especial referencia al sistema español», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25, 2011, págs. 76 y 78.

jurídica determinada. En estos casos la sociedad o entidad no será el sujeto activo del delito por haber actuado tal y como le exige la Ley General Tributaria.

Es importante destacar dentro de este apartado de las personas jurídicas como sujetos activos de los delitos contra la HP, la incorporación en la última reforma del CP de 2015, de la responsabilidad penal a las sociedades mercantiles estatales que ejecutan políticas públicas o presten servicios de interés general, a quienes se podrán imponer las sanciones previstas en el art. 33.7, apartados a) y g) del CP⁷⁹.

Además, anteriormente a esta reforma de 2015 del CP, la LO 7/2012, incluyó una modificación importante considerando a los partidos políticos y sindicatos como posibles sujetos activos responsables de este tipo de delitos, antes considerados exentos.

Esta regulación de la responsabilidad de las personas jurídicas puso fin a las lagunas de punibilidad existentes hasta ese momento, provocadas por la irresponsabilidad penas de éstas.⁸⁰

2) *Sujeto pasivo.*

El sujeto pasivo de los delitos contra la Hacienda Pública, es el sujeto perjudicado por la conducta defraudatoria. Generalmente, se entiende que el sujeto pasivo del delito tributario es el Estado, la CCAA, o la entidad foral o local, es decir, cualquiera de los entes públicos (Administración estatal, autonómica, foral o local).

La determinación del sujeto pasivo es muchísimo más sencilla que la del sujeto activo. De este modo, cuando se traten de tributos cedidos a las CCAA por el Estado, serán éstas las que a través de sus Administraciones autonómicas deberán llevar a cabo la recaudación de los tributos, y por tanto, las afectadas por la elusión del pago de un determinado tributo, el disfrute indebido de devoluciones fiscales o por cualquier otra conducta defraudatoria.

⁷⁹ Apartado III del Preámbulo de la LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP.

⁸⁰ GÓMEZ MARTÍN. V, NAVARRO MASSIP J., *La responsabilidad penal para personas jurídicas en el Código Penal español: una visión panorámica de la reforma de 2015*. Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 1/2016 parte Comentario; Edit. Aranzadi S.A. Edición digital.

Pero no solo el Estado y las demás entidades territoriales son afectadas como instituciones públicas, sino que realmente los perjudicados somos todos los ciudadanos del territorio español. El Estado y demás instituciones representan los intereses de todos los ciudadanos que según el art. 14 de la CE somos iguales ante la ley, y por tanto, todos debemos cumplir con nuestro deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este perjuicio que provocan los delitos fiscales sobre el “bolsillo” de los ciudadanos que contribuyen fielmente a sus obligaciones tributarias, es una de las causas del descontento social con el sistema político, al haber sido detectados por la AEAT tantos casos de defraudación contra la HP por parte de altos cargos de nuestro país.

En este sentido también encontramos la opinión de COLINA RAMÍREZ, quien propone considerar al Estado como una víctima colectiva, ya que, en realidad “*es la sociedad la que directa o indirectamente sufre el perjuicio patrimonial*”.⁸¹

6. Elementos subjetivos del tipo y la figura del error.

1) El elemento subjetivo del delito será aquella actuación del sujeto activo tendente a evitar el pago del tributo cuando estuviere obligado a ello. El elemento subjetivo del tipo es, por tanto, el dolo.

A) *El dolo.*

En todos los delitos de defraudación tributaria debe estar presente la figura del dolo. Esta afirmación la obtenemos al analizar la regulación respecto a los delitos que efectúa el CP en sus artículos 10 y 12, donde el legislador expresa que solo serán considerados delitos aquellas acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley, pero donde las acciones o omisiones imprudentes solo se castigarán cuando expresamente lo determine la ley (en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, no determina expresamente el CP que puedan ser castigadas las actuaciones

⁸¹ COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván: *La Defraudación Tributaria en el Código Penal español (Análisis jurídico dogmático art. 305 CP)*, Cap. V. Los sujetos de la conducta típica. Edit. Bosch Penal. 1ª Edición año 2010. Pág. 158.

imprudentes) . Este dolo esta presente cuando el obligado tributario tiene el ánimo o intención de defraudar a la Hacienda Pública, es decir, tiene conocimientos de sus obligaciones y deberes tributarios, de los cuales tiene el conocimiento de haber incumplido. Es un delito de comisión exclusivamente dolosa⁸², y por tanto, no se admite la incriminación de conductas culposas (únicamente sancionables en el ámbito administrativo).

B) Regulación de la figura del dolo.

Pese a que el dolo supone una figura indispensable a la hora de analizar el delito de defraudación tributaria y cualquier otro delito contra la HP, la realidad es que nuestro legislador no lo especifica en el art. 305 del CP (aunque sí, en los arts. 10 y 12 del CP donde se refiere a los delitos en general); sin embargo, se entiende que el término defraudar, conlleva implícitamente la figura del dolo. Y así lo aclaraba el TS en algunas de sus sentencias, como la de 13 de febrero de 2006, donde explicaba literalmente: “(...) *para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, un elemento objetivo, consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, el elemento subjetivo de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello (...)*”. Además el TS en otra de sus sentencias (STS de 2 de marzo de 1988⁸³) se pronuncia sobre la figura del dolo de la siguiente manera: “*debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última*”.⁸⁴ Por tanto, actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo, por lo que ha de haber

⁸² SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, José Luis y CORTÉS BECHIARELLI, Emilio: “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, (tipo subjetivo); Edit. De Derechos Reunidas S.A. Edición 2002, pág. 73.

⁸³ STS (Sala de lo Penal) 2 de marzo de 1988, (RJ 1988/1520); Fundamentos de Derecho: Cuarto.

⁸⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “*Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*”. Parte general. BIB 2016/10159. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2017:

“*El dolo requiere conocimiento y aceptación del significado de la acción u omisión y de sus resultados. La STS de 2-3-1988 (RJ 1988, 1520) afirma que el dolo del agente debe abarcar, para configurar el tipo subjetivo, «aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última».*”

conocimiento y voluntad de incumplir una concreta obligación de pago. La culpa o negligencia puede dar lugar a infracción administrativa pero no a delito fiscal.

Como hemos dicho al comienzo del apartado, pese a no recogerse dicho término (dolo) en la regulación del delito de defraudación (art. 305 CP), lo cierto es, que el requisito del dolo se deriva de los arts. 10 y 12⁸⁵ del CP. De este modo, podemos afirmar que la falta de alusión expresa al dolo es irrelevante, pues las acciones y omisiones imprudentes sólo se castigan cuando expresamente lo disponga la Ley (art. 12 CP).

C) El dolo eventual y la posición del TS.

Generalmente en este tipo de delitos defiende el TS en la mayor parte de sus sentencias que basta con que el dolo del sujeto responsable sea un dolo eventual. Es decir, el obligado tributario será sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública cuando a sabiendas de que su actuación (activa o omisiva) pueda derivar probablemente, en un delito de defraudación tributaria, continúe con su actuación asumiendo esa posibilidad. Además de sentencias del TS podemos encontrar por ejemplo la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 2002⁸⁶ que admitía igualmente la modalidad dolosa eventual, «bastando con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarán una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que, para considerar concurrente el dolo del artículo 305 del CP, bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal».⁸⁷

⁸⁵ - Art. 10 CP: “*Son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley*”.

- Art. 12 CP: “*Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley*”.

⁸⁶ SAP Madrid (Sección 6), de 20 de septiembre de 2002, núm. 475/2002, (REC. 243/2002) Fundamento de Derecho Segundo.

⁸⁷ CISNEROS GONZÁLEZ, José María; *Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal*; La Ley Penal, Núm. 122, Sección Legislación aplicada a la práctica, del 1 octubre al 1 noviembre 2016, Editorial Wolters Kluwer.

En el *dolo eventual* al igual que en la *culpa* el autor no quiere cometer el delito, pero en ambos el autor acepta la posibilidad de cometerlo y, por tanto, que se produzca el resultado típico penado por nuestro CP. Nuestro TS, incluso ha llegado a hacer referencia a la distinción de estas dos figuras, explicando que pese que en ambos supuestos el autor no busca el resultado, en el dolo eventual el autor lo acepta y lo tolera, mientras que en la culpa consciente lo rechaza. Además, otra distinción entre ambos sería la relativa a la probabilidad de que el resultado se produzca, ya que, mientras en el dolo eventual la probabilidad es alta, en la culpa es improbable que se produzca el resultado⁸⁸. ¿Pero, como es posible medir esa probabilidad y más si es especialmente compleja la obtención de pruebas que ayuden a determinarla? Normalmente, los obligados tributarios conocen cuáles son sus obligaciones tributarias, y saben que aquellas actuaciones “sorprendentemente beneficiosas” para su patrimonio pueden estar justificadas en algún tipo de irregularidad, que en función del capital o cuantía económica de que se trate incurrirán en una infracción o en un delito tributario.

Por ello, entiendo que la alta probabilidad de la comisión del delito de defraudación tributaria no es un requisito esencial. En la práctica, se encuentran muchos casos que pese a no haber una alta probabilidad de la comisión del resultado, se encuentran otras pruebas o razones en las que el tribunal o el juez pueden basar su argumentación y considerar que el sujeto ha incurrido en un delito de esta categoría, y por tanto que actuaba con la conciencia e intención suficiente como para considerarlo responsable del delito.

En definitiva, el TS considera que el elemento subjetivo del delito fiscal consiste en que la acción u omisión del autor tenga como finalidad el fraude tributario, finalidad que puede ser *plenamente querida* (dolo directo) o *simplemente aceptada como consecuencia probable* de la acción u omisión (dolo eventual). Es decir, bajo mi punto de vista, al interpretar esta afirmación del TS, se entiende como suficiente para la presencia del dolo eventual que exista una probabilidad (sin determinar si es mayor o menor) de que se cometa un delito tipificado por el CP, y que únicamente, con la existencia de esa probabilidad podemos considerar que la conducta del sujeto responsable es dolosa, es decir, intencionada.

⁸⁸ MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos; *El delito fiscal*. Edición 1982. Edit. Montecorvo SA. Pág. 317

Pero también, hemos encontrado algunas SSTS en las que no admite la comisión del delito con dolo eventual. A título de ejemplo, recogemos a continuación un fragmento de una sentencia reciente del TS⁸⁹ en el que refleja esa eventualidad del dolo: *“El aspecto subjetivo del delito no concurre porque el art. 305 del C. penal no exige para su comisión un simple daño patrimonial a la Hacienda Pública, pues tal infracción precisa de la concurrencia de un elemento intencional integrado por un “engaño a la Hacienda”, por lo que el término defraudar eludiendo el pago de tributos implica burlar, engañar, esquivar, etc. La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico de la conducta de “defraudar”.*

Consecuencia de ello es que el delito no podría cometerse con “dolo eventual”, así pues, la merma de ingresos de Hacienda no se produjo por el IVA, formalmente devengado, pero no efectivamente soportado, y por tanto indebidamente deducido, al tiempo que las sociedades obligadas a su retención o ingreso a favor del erario público- representadas por los coacusados- no llevaron el mismo a efecto.”

Esta última sentencia que citada es difícil de comprender, ya que, la admisión del dolo eventual es un ventaja para la protección de los intereses económicos del Estado y de la Hacienda Pública. Este posicionamiento contrario a la posición mayoritaria de la jurisprudencia refleja la necesidad de que se redacte de mejor manera la regulación de los artículos del CP referidos a este tipo de delitos, y que ayude, a que la Jurisprudencia del TS se posicione en una misma dirección, ya que, sin la admisión del dolo eventual, en mi opinión, muchos delitos contra la Hacienda Pública quedarían impunes por la dificultad de la obtención de pruebas suficientes para determinar el dolo directo.

D) El dolo eventual respecto a la cuantía defraudada.

El dolo eventual es perfectamente admisible en relación a la cuota defraudada, ya que, en pocas ocasiones el sujeto responsable es consciente en exactitud de la cuota que ha defraudado a la Hacienda Pública, pero se conforma o es consciente de que

⁸⁹ STS (Sala de lo Penal) de 5 de octubre de 2015, Sentencia núm. 523/2015 de 5 octubre. RJ 2015\5129. Fundamento de Derecho Sexto.

probablemente actuando de dicha manera la cuota sobrepase el límite e incurra en un delito de defraudación tributaria. Es evidentemente necesaria la inclusión de la figura del dolo eventual respecto a la cuantía defraudada, ya que, serán pocos los casos en los que los obligados tributarios responsables de un delito de este tipo sean conscientes de la cantidad que hayan podido o vayan a defraudar. De esta manera, para aquellos casos en los que se de la presencia del dolo directo, significará que el sujeto tiene conocimiento mucho más exacto sobre la cuantía defraudada.

Hay que tener en especial consideración, que en los delitos de defraudación la cuantía defraudada ha de ser superior a los 120.000 euros, y que lo que sí que puede conocer el sujeto activo del delito, es que la cuantía defraudada es superior a ese límite, y que por tanto, sabe que su actuación es constitutiva de delito y no de infracción. Pero, puede haber casos en los que la cuantía defraudada supere escasamente los 120.000 euros establecidos como límite mínimo, y que, por tanto, no haya podido prever que su conducta podría ser constitutiva de delito. Sin embargo, no creo que sea necesario que el sujeto activo del delito conozca que su actuación omisiva o activa vaya a superar los 120.000 euros, siempre y cuando haya actuado dolosamente, es decir, con la intención de eludir o engañar a la Hacienda Pública.

Entiendo que el único requisito realmente necesario para considerar que la conducta del obligado tributario es constitutiva de delito es que haya actuado con dolo, ya sea directo o eventual, y que su conducta supere o no los 120.000 euros es una consecuencia derivada de su actuación pero que no es suficiente para determinar si estamos antes una conducta dolosa o no.

E) Inadmisión de la imprudencia fiscal.

En los delitos fiscales, como ya sabemos, no cabe la imprudencia. La doctrina y la jurisprudencia únicamente admiten la comisión dolosa de estos delitos, además el CP en sus artículos 5, 10 y 12 determina que solo tendrán la consideración de delitos imprudentes aquellas conductas que expresamente determine la ley.

El término “defraudar” dificulta el encaje con la figura de la imprudencia, ya que, se entiende por defraudar aquella conducta dirigida a eludir o burlar el pago de los

tributos. Además, sobre esta cuestión se pronunció la Fiscalía General del Estado, en la *Circular 2/1978 sobre persecución del delito fiscal* en relación a la Ley 50/1977, de 14 de noviembre (LA LEY 1908/1977), determinando que «*el delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso y no puede ser cometido por imprudencia*». ⁹⁰

F) Los elementos normativos en el dolo.

Será necesario que el sujeto activo conozca que su actuación es ilícita y está tipificada por el Código Penal. Eso sí, no será necesaria una valoración jurídica exacta, ya que, el obligado tributario no es un experto en Derecho Tributario. Es decir, no es necesario que el sujeto conozca la pena o castigo a la que se expone actuando de esa manera, sino que únicamente es necesario que está actuando indebidamente, contra los intereses, en este caso, de la Hacienda Pública, protegidos por nuestro Código Penal.

El TS también se ha pronunciado en algunas de sus sentencias sobre este tema, determinando que no es exigible al sujeto activo un conocimiento exacto del alcance antijurídico que puede tener su conducta sino que solo sería necesario que tenga conciencia sobre la ilicitud de su conducta. ⁹¹

- 2) Por otro lado, no siempre es sencillo observar el dolo del obligado tributario, y se puede caer en el error. Este error puede ser, **error del tipo o error de prohibición**.

- ***El error del tipo*** es aquel error que recae sobre un elemento sustancial de la infracción criminal ⁹². Si el error de tipo es invencible supone la exclusión del dolo, y por tanto, la responsabilidad penal del sujeto acusado desaparece; pero

⁹⁰ CISNEROS GONZÁLEZ, José María: “*Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal*”; La Ley Penal, Núm. 122, Sección Legislación aplicada a la práctica, del 1 oct. al 1 nov. 2016, Editorial Wolters Kluwer.

⁹¹ STS nº 539/2003, Sala 2ª, de lo Penal, 30 de Abril de 2003 (REC 3435/2001).

⁹² RUBÉN HERRERO GIMENEZ, www.herrerogimenezabogado.wordpress.com, 13 de febrero de 2013.

si es vencible la Jurisprudencia lo castiga como imprudencia⁹³ excluyendo igualmente la responsabilidad penal (en los delitos de defraudación no están incluidas las acciones u omisiones imprudentes). El error del tipo suele ser un argumento utilizado por los abogados o asesores de los obligados tributarios para defenderse de las acusaciones por un delito de defraudación tributaria, y fácil de rechazar por los Jueces o Tribunales (si no hay pruebas suficientes), ya que, es muy difícil de demostrar que el responsable del delito actuó ilícitamente al desconocer algún elemento relevante del hecho del cual se deriva la responsabilidad penal.

El TS solicita siempre a la parte acusada que aporte pruebas suficientes para alegar este error de tipo. A modo de ejemplo, aportamos un fragmento de una STS (Sala de lo Penal), Sentencia núm. 1336/2002 de 15 de julio (RJ 2002/8709), y en la que como vemos acaba rechazando el error de tipo alegado: *“Para que pueda apreciarse el error de tipo, se requiere el desconocimiento de un elemento relevante del supuesto de hecho descrito en aquél, es decir, la falta de conciencia de que al obrar como se hizo se estuviera realizando la situación prevista en la norma penal como delito.*

De este modo, estando acreditada por la prueba la intervención relevante en la situación típica, tendría que estarlo asimismo la existencia de datos razonablemente sugestivos de que el correspondiente modo de obrar se produjo sin un conocimiento adecuado de los rasgos caracterizadores de aquélla. Al efecto, es bien conocida la jurisprudencia de esta sala que exige la acreditación tanto de la existencia del error (SSTS de 13 de junio de 1990 [RJ 1990, 5291] , de 22 de enero de 1991 [RJ 1991, 244] y de 7 de julio de

⁹³ STS (Sala de lo Penal) núm. 865/2005 de 24 de junio (RJ 2005/6896): “(...) el error de tipo vencible acarrea la impunidad de la conducta, en tanto que el delito de apropiación indebida no puede cometerse por imprudencia.

Dicho error de tipo ha sido menos abordado por la jurisprudencia de esta Sala. Recae, como sabemos, sobre un elemento sustancial de la infracción criminal, de modo que el agente cree estar obrando lícitamente, a pesar de conocer que la norma prohíbe ese comportamiento delictivo con carácter general (error de prohibición). Requiere, por consiguiente, una prueba plena sobre tal errónea creencia, que ha de ser un comportamiento excepcional, y que ha de ser valorado de acuerdo con las características propias del caso concreto sometido a la valoración del Tribunal. (...)”

1997 [RJ 1997, 5748]), como, en su caso, del carácter invencible del mismo (SSTS de 28 de marzo [RJ 1994, 2607] y de 30 de junio de 1994 [RJ 1994, 5168]).”

“No hay, pues, elemento probatorio alguno que permita acoger la hipótesis del recurso en este punto, es decir, que R. C. hubiera podido ser un partner ingenuo en tan elaborado «modus operandi» defraudatorio. En efecto, es evidente que R. C. fue consciente del alcance antijurídico de cada uno de los pasos dados, en tanto que imprescindibles para obtener el fin defraudatorio reflexivamente perseguido.”

- Por su parte, **el error de prohibición** consiste según la jurisprudencia del TS⁹⁴ en la falsa creencia por parte del sujeto activo de que está actuando legítimamente. Este error de prohibición solo podría producir una atenuación de la pena si es un error vencible⁹⁵, si por el contrario es invencible⁹⁶, exime la responsabilidad del sujeto por completo. Es factible encontrar casos de error de prohibición en la defraudación tributaria, pero en general serán errores vencibles y por lo tanto punibles. El problema que observamos en este tipo de errores es que resultan difíciles de probar, y por tanto, no serán muchas las ocasiones en las que el Tribunal los admita para proceder a la exención de responsabilidad del obligado tributario.

Estas son algunas de las respuestas del TS en determinadas sentencias, en las que rechaza el error de prohibición alegado por la defensa: STS

⁹⁴ STS, Sala Segunda núm. 1228/2002 de 2 julio. Recurso de Casación núm. 611/2001-P “(...) *El error de prohibición consiste en la falsa creencia de que se actúa legítimamente, no en la confusión sobre un elemento del tipo objetivo como sería, en el concreto supuesto a que ahora nos referimos, la índole de la sustancia estupefaciente que el acusado transportaba, a lo que debe añadirse que un posible –y en el presente caso poco probable –error sobre la naturaleza de la droga transportada, en modo alguno tiene el efecto excluyente del dolo que el art. 14.1 CP –precepto no invocado por la parte recurrente –anuda al error de tipo. Se rechaza, en definitiva, el segundo motivo de casación y se desestima el recurso en su conjunto (...)*”

⁹⁵ GAYA PICÓN, Enrique: *Apuntes de Derecho penal económico*. Fuente: www.infoderechopenal.es : “En el error vencible el sujeto actúa sin culpabilidad, puesto que podía haber conocido la prohibición pero puede ser atenuada su responsabilidad (pena inferior en uno o dos grados).”

⁹⁶ ENRIQUE GAYA PICÓN, *apuntes de Derecho penal económico*. Ob.cit.: “El error invencible excluye la responsabilidad. Es la teoría acogida por la mayor parte de la doctrina(...) La Doctrina española también se ha acogido a esta teoría(...)

Sala 2ª de 30 abril 2003, EDJ 2003/25275; Fundamento de Derecho Décimo: “(...) *no puede servir de base para suponer un error de prohibición en el acusado porque el conocimiento que es exigible al profano, en relación con la normativa fiscal que infringe, no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud y ésta en modo alguno aparece descartada en el citado y, por lo demás, desdichado informe. Procede, en razón de todo lo dicho, rechazar el noveno motivo del recurso. (...)*”.

En cambio, el TS sí se ha visto obligado a aceptar el error de prohibición para la atenuación de la pena, ya que, aunque sea difícil de probar, resulta de sentido común que la mayoría de obligados tributarios que encargan a asesores fiscales o administradores la llevanza de su obligaciones tributarias no tienen el conocimiento necesario como para utilizar ciertos mecanismos para eludir a la Hacienda Pública. Por tanto, aunque se le reclamará cierto tipo de responsabilidad, los obligados tributarios no siempre actúan a sabiendas de que lo que están haciendo está prohibido y se considera defraudar a la Hacienda Pública. La responsabilidad del obligado tributario en estos caso existe, ya que, otorga su consentimiento (sino lo otorga no existe responsabilidad del obligado tributario) a sus asesores o gestores para que actúen de determinada forma, de la que se benefician ambos, sin que “supuestamente” tenga el conocimiento de su ilegalidad.

En mi opinión, aunque el obligado tributario otorgue su consentimiento y el beneficio de la actuación delictiva sea compartido entre éste y sus gestores o asesores, si puede demostrar que fue engañado por éstos o no conocía la ilicitud de la actuación, podrá no quedar atenuada su responsabilidad aunque difícilmente desaparecer, es decir, quedar impune.

La figura del error se encuentra regularizada por nuestro CP en su art. 14⁹⁷, que recoge con otras palabras lo que hemos indicado en los párrafos anteriores donde hemos aclarado los dos tipos de errores existentes.

En algunas de sus sentencias el TS⁹⁸ se ha inclinado por proclamar la inadmisibilidad de la figura del error en los delitos de defraudación, ya que, es difícil de probar por el sujeto responsable del delito la presencia de un error invencible ya sea de tipo o de prohibición.

Este análisis jurisprudencial de la figura del error en esta clase de delitos me lleva a la conclusión de que resulta muy complicado que la figura del error de prohibición o incluso de tipo sirva para eximir la responsabilidad del sujeto tributario, ya que, tal y como dice el art. 6.1 del CC (Código Civil): “*la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento*”, y si el error sirviese para justificar la actuación defraudatoria del sujeto activo, entonces, resultaría prácticamente imposible castigar como delito este tipo de actuaciones ilegales y fraudulentas de los sujetos tributarios, lo que dejaría desprotegido el interés económico del Estado representado por el art. 31 de nuestra Constitución.

Mayoritariamente, el TS se ha posicionado a favor de la teoría que justifica que pese a que el obligado tributario (sujeto activo del delito) desconozca la exactitud de la cuantía defraudada, acepta y consiente la cantidad defraudada. Esa teoría encuentra su defensa en considerar el dolo con el que actúa el sujeto activo como eventual⁹⁹, al menos en la eventualidad del dolo con respecto a la cuantía

⁹⁷ Art.14 CP:

1. *El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.*

2. *El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.*

3. *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.*

⁹⁸ STS 2 de marzo de 1988: “(...) no puede aceptarse el error de tipo (...) ni el de prohibición (...) en persona llamada a asumir las responsabilidades en una empresa de importante actividad que no puede ignorar el aspecto fiscal de su gestión económica (...)”.

⁹⁹ Reinhard Frank (jurista alemán) entendió que para saber si había dolo eventual y no imprudencia del sujeto activo debía entender el juzgador que aunque el sujeto activo estuviese seguro de que se iba a

defraudada. Este dolo eventual resultaría suficiente para determinar que la conducta es constitutiva de delito¹⁰⁰, es decir, no es necesario que el sujeto activo busque el resultado lesivo (defraudar a Hacienda), sino que bastaría con que se represente el resultado como probable y aún así continuase con la acción.¹⁰¹

En este sentido, considero que la figura del dolo eventual en los delitos de defraudación tributaria ayuda considerablemente a que no resulten impunes o atenuadas las penas relativas a múltiples supuestos en los que la defensa alega la presencia de algún tipo de error. La concepción del dolo como eventual da mayor protección a la Hacienda Pública y aumenta la responsabilidad del obligado tributario sobre sus actuaciones relativas a sus obligaciones tributarias, ya que, en el momento que éste pueda concebir como probable la comisión de un delito y aún así continúe con la actuación omisiva o activa, la jurisprudencia entiende que asume las consecuencias que de su actuación se deriven, ya que, actuaba con pleno conocimiento de que su actuación podía incurrir en un delito contra la Hacienda Pública¹⁰².

producir el hecho constitutivo de delito hubiera actuado de todos modos. Es decir, si el sujeto pensase: “pase lo que pase, de todas maneras actúo”

¹⁰⁰ STS de 10 de noviembre de 1993: “(...) considerar bastante para integrar el delito fiscal el dolo eventual. Las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad defraudada (...)”.

¹⁰¹ - STS Sala 2ª de 5 octubre 2015, EDJ 2015/188261; Fundamento de Derecho Séptimo: “(...) Sin embargo, esa exigencia de intención dolosa no significa que ello excluya el dolo eventual en la punición del delito fiscal. El dolo concurre, declarando datos mendaces, ya sea con dolo directo, de primer grado o de segundo grado o indirecto o con dolo eventual. En conclusión la recurrida -en opinión del Abogado del Estado- es” clamorosamente errónea al entender que el verbo defraudar del Código Penal (EDL 1995/16398) excluye que el delito fiscal pueda ser cometido con dolo eventual (véase, por todas, la S.T.S. nº 817/2010, de 30 de septiembre (EDJ 2010/213612), que confirma condenas por delito contra la Hacienda pública en casos de ignorancia deliberada, en tanto modalidad del dolo eventual). (...)”

- STS nº 817/2010, de 30 de septiembre (EDJ 2010/213612); Fundamento de Derecho Cuarto: “(...) se trata además, de una declaración del acusado a quien el Tribunal, en el ejercicio de su soberana facultad de valorar las pruebas personales con exclusividad, no ha dado crédito, reforzada por las propias manifestaciones del acusado al expresar en el juicio oral los celos que le asaltaban respecto a tales actividades, lo que abre la puerta a la figura de la ignorancia deliberada sobre la probabilidad de que se estuviera cometiendo una actividad delictiva que el acusado en ningún momento se esforzó en comprobar (...)”.

¹⁰² STS (Sala de lo Penal, Sección1ª), Sentencia núm. 160/2009 de 12 febrero de 2009 (RJ 2009/2817), Antecedentes 1: “La empresa tenía el volumen necesario de facturación y de empleados, así como actuaba con la continuidad suficiente en el tráfico, como para disponer de una estructura organizativa que le permitía conocer y cumplir sus obligaciones tributarias. En ningún momento con posterioridad a

3) Excepción de la responsabilidad o excusa absolutoria.

A) Regulación excusa absolutoria por el CP y su reforma.

Además de por la ausencia de dolo en la conducta del obligado tributario, hay otras formas de excluir su responsabilidad. Tal y como recoge el propio art. 305 del CP en el final de su primer apartado, no serán responsables aquellos sujetos que hayan regularizado su situación tributaria en los términos previstos en su apartado 4. Y, según este apartado 4, “regularizar” su situación tributaria supone: *«completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se hayan iniciado actuaciones de comprobación o investigación por parte de la Administración tributaria o, en el caso de que estas actuaciones no se hubieran producido, antes de que se hubiera producido querrela o denuncia 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»*. Es decir, el sujeto activo podrá gozar de esta exención cuando no se den ninguna de las tres circunstancias que recoge el legislador en este apartado 4 del precepto:

- Que no se haya iniciado el procedimiento de inspección (actuaciones de comprobación o investigación) por parte de la AEAT.¹⁰³
- Que el Ministerio Fiscal, el Abogado o el representante procesal de la Administración no haya interpuesto querrela o denuncia.
- Que el MF o el Juez de Instrucción no hayan realizado ninguna actuación que le ponga en conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

la mencionada elusión del pago de tributos el acusado regularizó su situación tributaria con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras”.

¹⁰³ STS Sala 2ª, 12 de mayo de 2009, (EDJ 2009/111460); Fundamento de Derecho Segundo: “(...) Y respecto a la tercera alegación, que se hace en defensa del motivo, de haber presentado una declaración tributaria complementaria a la del año 2001 en el IRPF y que ello permitiría apreciar la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal EDL 1995/16398, tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada (...)”.

La reparación del daño por parte del sujeto, por tanto, habrá de ser espontánea (sin que se den con anterioridad ninguna de la circunstancias comentadas en el apartado 4 del art. 305 CP) para poder estar libre de responsabilidad. *“Las excusas absolutorias configuran una categoría jurídica que engloba aquellas circunstancias que no excluyen la antijuridicidad del hecho ni la culpabilidad del autor pero, por razones de política criminal, impiden que el responsable sea sancionado con pena”*¹⁰⁴. Y, esa espontaneidad habrá de producirse, en todo caso, antes de que sea descubierta su actuación ilícita.

Además, conviene destacar que la nueva redacción del apartado 4 del art. 305 (LO 7/2012, de 27 de diciembre), recoge que será necesario no solo que el sujeto regularice su situación tributaria sino que, también realice el pago de la deuda tributaria al completo¹⁰⁵, y no tan solo de su cuota tributaria.¹⁰⁶

Este art. 305.4 CP fue incorporado por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, y que explica así en su Preámbulo, concretamente en su apartado tercero: *“Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.*

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación

¹⁰⁴ DÍEZ LIRIO, Luis Carlos: *“La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”*, www.elderecho.com, letrado del CGPJ. Edición digital.

¹⁰⁵ La deuda tributaria es la cantidad que el obligado tributario debe pagar a la Hacienda Pública como consecuencia de una obligación tributaria no satisfecha por éste. La deuda tributaria no solo incluye la cuota tributaria que debe el sujeto a la AEAT, sino también la componen los recargos (como el recargo de aplazamiento o el recargo de apremio), intereses (interés legal del dinero, intereses de demora) e incluso sanciones (de carácter punitivo o disciplinario) que se le hayan impuesto.

¹⁰⁶ STS Sala 2ª, 2 de junio de 2005, (EDJ 2005/188308); Fundamento de Derecho Cuarto: *“(…) ya que la sentencia no aplica la excusa absoluta del art. 305.4 CP vigente, por considerar que la regularización de 44.799.346 ptas. fue incompleta, quedando una cuota dejada de ingresar de 5.869.213 ptas. efectuando una presunción sin base justificada (…)”*

tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”.

Esta regularización de la situación tributaria supone una gran ventaja para aquellos obligados tributarios que hayan incumplido alguna de sus obligaciones tributarias sin la intención de defraudar a la Hacienda Pública, ya que, contarán con unos días de margen para regularizar su situación siempre y cuando, la AEAT no haya detectado la irregularidad.

Por tanto, la reforma de este apartado 4 supone una importante reforma, ya que, facilita a los obligados tributarios corregir su situación tributaria, pagando los correspondientes intereses de demora por no cumplir en plazo su obligación tributarias pero “premia” en cierta manera, que estos corrijan por sí solos su situación. Considero, que es importante además, porque así se evita la apertura procedimientos innecesarios y que retrasan la actuación de la Administración Tributaria y los Jueces o Tribunales que han de preocuparse por aquellos casos en los que existe delito.

B) ¿Cómo se regulariza la situación tributaria?

Como hemos dicho, el obligado tributario deberá reconocer por completo la deuda tributaria, es decir, la cuota tributaria y sus correspondientes recargos o intereses de demora, y proceder a su pago. Estos serán los dos requisitos para que se considere la situación del obligado tributario regularizada.

Por un lado, el completo reconocimiento de la deuda tributaria supone, tal y como ya se había manifestado en doctrina y jurisprudencia, una declaración completa y veraz. Es decir, deberá declarar lo que le corresponda porque sino la Administración se verá obligada a abrir un procedimiento de inspección y con ello impedir que el sujeto pueda gozar del derecho que le otorga el art. 305.4 CP al regularizar su situación tributaria de manera espontánea y previa a cualquier actividad inspectora o de comprobación por parte de la AEAT.

Por otro lado, en cuanto a la exigencia del pago, el Tribunal Supremo ha entendido, ya con anterioridad a la reforma, que la regularización supone poner en orden o corregir errores o defectos, y en el caso de las deudas tributarias provenientes del incumplimiento de obligaciones con la Hacienda Pública, poner en orden significa pagar. El obligado tributario deberá de ingresar la deuda tributaria en su totalidad, ya que, de lo contrario, la Administración podrá abrir un procedimiento inspector respecto a la deuda no ingresada.¹⁰⁷

Llama considerablemente la atención, que el legislador en ningún momento se refiere a la posible regularización de la situación tributaria por parte de los demás partícipes o colaboradores (por ejemplo los asesores fiscales), algo que no llegamos a entender, ya que, en numerosas ocasiones son estos los que se encargan de gestionar la situación tributaria del obligado u obligados tributarios a los que representan. Sin embargo, la jurisprudencia sí que considera que estos partícipes o colaboradores tienen derecho a gozar de ésta excusa absolutoria.¹⁰⁸ Esto se da en aquellos casos en los que rectifican alguna actuación ilícita llevada a cabo por ellos mismos y en nombre de un determinado obligado tributario con su conocimiento o sin él. Por supuesto, para regularizarse la situación tributaria deberán de darse las mismas condiciones que para cualquier obligado tributario.

C) La presencia de la excusa absolutoria en las conductas dolosas.

En mi opinión, esta exención de la responsabilidad es difícil que se de si hay un dolo directo por parte del sujeto activo, ya que, si éste ha defraudado a la HP con la intención clara (*dolo directo*) de provocar un daño a la Hacienda Pública obteniendo un beneficio de ello, no tendría mucho sentido que regularizase su situación antes de que la AEAT iniciase el procedimiento de inspección sobre su situación tributaria. Es decir, si tuvo la intención en su día de defraudar, sería un contra sentido que corrigiese esta

¹⁰⁷ STS Sala 2ª, 2 de junio de 2005, (EDJ 2005/188308): “(...) la sentencia no aplica la excusa absolutoria del art. 305.4 CP vigente, por considerar que la regularización de 44.799.346 ptas. fue incompleta, quedando una cuota dejada de ingresar de 5.869.213 ptas. efectuando una presunción sin base justificada (...)”

¹⁰⁸ DIEZ LIRIO, Luis Carlos: Consulta 4/1997 (EDL 1997/26673), explica que éstos partícipes también tendrán derecho a gozar de la exención cuando cooperen para regularizar la situación tributaria.

actuación, a no ser que realmente no tuviese la intención de defraudar o al menos no buscara ese resultado (*dolo eventual*). La única posibilidad de que se diese ésta excusa absolutoria cuando hay dolo directo por parte del sujeto activo, sería que teniendo éste la intención defraudatoria a priori, cambiase de opinión y regularizase su situación antes de ser descubierto.

Sí tiene más sentido esta exención de la responsabilidad en las infracciones tributarias, donde el sujeto tributario puede no tener la intención de defraudar a la HP, y por tanto, al averiguar su infracción puede corregirla con anterioridad a que la Administración observe algún tipo de irregularidad y inicie un procedimiento de inspección.

D) Finalidad de la excusa absolutoria.

En definitiva, la intención del legislador al incorporar esta exención de la responsabilidad es premiar a aquellos sujetos que muestran un arrepentimiento activo y regularizan su situación tributaria sin haber sido descubierto por la Administración Tributaria. En este sentido se ha pronunciado el TS en algunas de sus sentencias¹⁰⁹. Es una forma de que los obligados tributarios colaboren con la Administración Tributaria al correcto funcionamiento de nuestro sistema tributario, y una oportunidad de corregir una actuación ilícita sin ningún tipo de consecuencia penal.

Además, como mencioné en el apartado A), con esta posibilidad de adecuar su situación tributaria antes de que la Administración detecte con su actuación las posibles irregularidades fiscales, se está facilitando el trabajo a la AEAT y sobre todo a la jurisdicción penal, permitiéndoles que se puedan centrar en investigar y sancionar

¹⁰⁹ - STS Sala 2ª, núm. 636/2003, de 30 de marzo de 2003 (EDJ 2003/244769): “(...) regularizar es un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago (...)”. Además añade que el fundamento de la exención es: “(...) la autodenuncia y la reparación del daño (...). Cuando faltan estos requisitos la renuncia de la pena carece de fundamento (...)”.

- STS 192/2006, de 1 de febrero de 2006 (REC. 1087/2004), define el concepto “regularizar” en el mismo sentido: “(...) regularizar es poner en orden que así queda ajustado a la regla por la que se puede regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública (...), su situación tributaria solo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido (...)”

aquellas conductas tipificadas como delito derivadas de actuaciones u omisiones ilícitas cometidas por determinados obligados tributarios.



CONCLUSIONES

Tras haber cumplido nuestro objetivo planteado en la introducción del presente trabajo podemos extraer una serie de conclusiones donde recoger las cuestiones más controvertidas de nuestro trabajo.

En primer lugar, respecto al concepto del delito fiscal, consideramos insuficiente el concepto legal aportado por los artículos del Código Penal. Estos artículos hacen referencia a cada uno de los diferentes delitos contra la Hacienda Pública, pero, sin embargo, nuestro legislador no recoge ni en el CP ni en la LGT ningún concepto legal general sobre el término del delito fiscal que ayude a diferenciarlo de la infracción tributaria (sí definida en la LGT, en su art. 183) y conocer donde están sus límites. En este sentido, consideramos que la LGT podría definir de manera específica este concepto, ya que, conoce la materia a la que afecta este tipo de delitos (Derecho Tributario) que el propio CP, y puede delimitar y aclarar el concepto de los delitos tributarios.

En segundo lugar, como hemos comentado, en los delitos de defraudación, el sujeto activo del delito puede llevar a cabo tanto conductas activas como conductas omisivas. La admisión por el CP de las conductas omisivas, supone un elemento indispensable. No sólo las conductas activas han de castigarse, sino que conductas pasivas como eludir el pago de tributos, incluso más habituales en este tipo de delitos, también han de ser igualmente castigadas. Por ejemplo, como comentamos al comienzo de nuestro trabajo, el caso “MESSI” (jugador del F.C. Barcelona), quien dejó de tributar por unos ingresos derivados de sus derechos de imagen, alegó no tener conocimiento de haber cometido un delito de defraudación por omisión. Pese a la ausencia de pruebas sustanciales, la presencia de indicios suficientes sirvió en esta ocasión, como en muchas otras, para determinar la responsabilidad penal del obligado tributario.

En tercer lugar, otra de las cuestiones analizadas durante nuestro estudio ha sido la relativa a la importancia y repercusión que tiene el elemento del dolo y el de la cuantía defraudada por el sujeto responsable del delito. Este elemento del dolo ha sido

en el que más hemos centrado nuestro estudio, debido a las dificultades que plantea. Tras el estudio de la intencionalidad o dolo del sujeto activo del delito hemos terminado por considerar que, aunque en todos los delitos tributarios deben de estar presentes los dos elementos esenciales del dolo y la cuantía superior a 120.000 euros, será la cuantía defraudada, es decir, el elemento objetivo del delito, el elemento que realmente nos ayude a determinar si la conducta es o no es constitutiva de delito. Bajo mi punto de vista, este elemento será el más determinante a la hora de calificar la conducta como delito de defraudación tributario y no como infracción tributaria, ya que, al fin y al cabo la LGT también sanciona las conductas dolosas como infracciones tributarias, y la única salvedad que le impide calificarlas todas como tales, es la cantidad que ha sido defraudada. Es decir, la diferencia evidente entre una infracción y un delito será la cuantía.

A pesar de ello, la ausencia de dolo determina la ausencia de responsabilidad penal del sujeto activo del delito, pero esto es difícilmente demostrable. El obligado tributario si no actuó con la intención de engañar y provocar un perjuicio a la Hacienda Pública, no podrá ser sujeto activo de un delito fiscal. Pese a no haber actuado con dolo deberá pagar la cantidad no tributada, además de las correspondientes sanciones administrativas que le correspondan y sus respectivos intereses. Además, el obligado tributario no es el único posible sujeto responsable del delito, sino que puede haber otros sujetos que adquieran dicha responsabilidad, colaborando con éste o actuando sin su consentimiento ni conocimiento.

Sin embargo, contando con colaboración o sin ella, el obligado tributario siempre que actúe (dolo directo) a sabiendas de que está incurriendo en delito contra la Hacienda Pública, o al menos, que se plantee la posibilidad (dolo eventual) de que actuando de la manera que lo está haciendo pueda incurrir en un delito fiscal, se convertirá en el denominado “sujeto activo” del delito.

La intencionalidad del sujeto activo del delito es, en ocasiones, normalmente en las conductas omisivas, difícil de apreciar con claridad, por ello, los jueces y tribunales suelen apoyarse en indicios (suficientes) para determinar la culpabilidad de estos sujetos. Además, como hemos podido observar la numerosa jurisprudencia que abarca este tema, ayuda a los jueces a decidir en no pocas ocasiones el castigo o pena que han

de imponer a los sujetos responsables. Sin embargo, la existencia de una múltiple jurisprudencia tiene una doble lectura, y es que, muestra los numerosos casos de defraudación a los que ha de enfrentarse la justicia española, retrasando y alargando los procedimientos judiciales. Por ello, creo que es necesario continuar mejorando las técnicas y herramientas utilizadas por la AEAT en los procedimientos de inspección y comprobación para poder frenar de manera más eficaz este tipo de actividades delictivas que, lamentablemente, tan a menudo observamos en los medios de comunicación.

En cuarto lugar, y antes de pasar a contestar a algunas de las cuestiones planteadas en nuestra introducción, respecto al concepto del error, nuestra postura se basa en considerar que cualquier tipo de error no es suficiente, y menos en este tipo de delitos, para eliminar la responsabilidad penal del obligado tributario. Todos los ciudadanos debemos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debemos conocer nuestras obligaciones tributarias, y, por tanto, debemos saber que nuestra actuación puede (dolo eventual) derivar en delito o, al menos, en una infracción tributaria. De este modo, al plantearnos la posibilidad de incurrir en un delito fiscal, tendremos la obligación de corregir nuestra actuación si no queremos que de ella se derive un posible delito contra la Hacienda Pública. Como he explicado en el párrafo anterior, salvo aquellos casos en los que los asesores fiscales o colaboradores de un obligado tributario actúen sin su consentimiento o aprovechándose (mal intencionadamente) de su falta de conocimiento sobre la materia para obtener un beneficio de su actuación, en todo los demás casos en los que el obligado tributario no tome las medidas preventivas necesarias, tendrá al menos una parte de responsabilidad en la comisión del delito¹¹⁰.

Por último, y en orden a finalizar nuestras conclusiones sobre este estudio tan sumamente entretenido y dinámico, vamos a proceder a dar una respuesta adecuada para las cuestiones que nos planteamos al comienzo de nuestro trabajo, y que tras el estudio realizado tenemos la posibilidad de responderlas con un criterio más acertado.

¹¹⁰ STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017 (REC. 1720/2016), Sumario: “Si el obligado tributario no tiene consciencia de las actuaciones de sus asesores (extraneus) y, por tanto, no hay dolo por su parte, no sería responsable. Es un delito especial de dominio, y por tanto, no será responsable del delito quien está vinculado por el deber incumplido, como quien tiene dominio del hecho. Dominio al que accede el extraneus por la representación que le confiere el obligado tributario que contrata sus servicios.”

Tras el análisis de la regulación del CP y la LGT, y las reformas efectuadas durante los últimos años, hemos observado que se han mejorado bastante las medidas de prevención y protección de la AEAT pero que, como podemos observar, en la actualidad siguen siendo numerosos los casos de defraudación detectados por la Administración Tributaria, con lo cual, es evidente que sigue habiendo deficiencias en nuestra legislación respecto a dicha materia aunque, cierto es, que cada vez son menos.

Además, no creo que la regulación de los delitos sea la única culpable de la comisión de estos delitos, sino que, influyen otros factores tan importantes y perjudiciales como son los numerosos paraísos fiscales, las herramientas electrónicas que facilitan la movilidad y ocultación de ingresos, la complejidad de la función comprobadora e investigadora efectuada por la AEAT, la creación y formación de expertos en la materia capaces de utilizar cualquier tipo de “trampa” o instrumento que facilite la ocultación a la Hacienda Pública de sus verdaderas obligaciones tributarias, etc.

Para finalizar nuestras conclusiones, necesariamente hemos de hacer referencia a la cuestión referente a las dificultades de determinación del elemento subjetivo de estos delitos. Las cuales impiden, en ocasiones, averiguar la intencionalidad del sujeto activo y, si realmente, de su conducta podemos, al menos, deducir por medio de indicios, el dolo de éste. En no demasiadas ocasiones el Juez o Tribunal competente obtiene pruebas suficientes como para determinar la intencionalidad del sujeto, por ello, es necesario admitir la posibilidad de determinarla a través de la aportación de varios indicios que vayan dirigidos en una misma dirección.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- S. 145/2008, de 10 de noviembre de 2008 (RTC 2008/15).

TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO PENAL)

- S. 274/1988, de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988/1520).
- S. de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990/7238).
- S. 1277/1993, de 30 de mayo de 1993 (RJ 1993/4293).
- S. 3809/1993, de 10 de noviembre de 1993.
- S. de 21 de diciembre de 1999 (EDJ 1999/35876).
- S. 1629/2001, de 10 de octubre de 2001 (REC. 4569/1999).
- S. 1228/2002, de 2 de julio de 2002 (REC. 611/2001).
- S. 1336/2002, de 15 de julio de 2002 (RJ 2002/8709).
- S. 20069/2002, de 5 de diciembre de 2002 (EDJ 2002/55451).
- S. 1244/2003, de 3 de octubre de 2003 (REC. 409/2002).
- S. 636/2003, de 30 de mayo de 2003 (REC. 3692/2001).
- S. 539/2003, de 30 de abril de 2003 (REC. 3435/2001)
- S. 1027/2003, de 14 de julio de 2003 (REC 3423/2001).
- S. 643/2005, de 19 de mayo de 2005 (EDJ 2005/35876).
- S. 774/2005, 2 de junio de 2005, (EDJ 2005/188308).
- S. 865/2005, de 24 de junio de 2005 (RJ 2005/6896).
- S. 192/2006, de 1 de febrero de 2006 (REC. 1087/2006).
- S. 952/2006, de 6 de octubre de 2006 (EDJ 2006/275418).
- S. 801/2008, de 26 de noviembre de 2008 (RJ 2008/6963).
- S. 160/2009, de 12 de febrero de 2009 (RJ 2009/2817).
- S. 611/2009, de 29 mayo de 2009 (EDJ 2009/111460).
- S. 222/2010, de 14 de marzo de 2010 (REC. 1231/2009).
- S. 817/2010, de 30 de septiembre (EDJ 2010/213612).
- S. 171/2011, de 17 de marzo de 2011 (REC. 1975/2010).
- S. 494/2014, de 18 de junio de 2014 (REC. 54/2014).
- S. 523/2015, de 5 de octubre de 2015 (REC. 327/2015).
- S. 2249/2016, de 18 de octubre de 2016 (RJ 2016/5531).
- S. 876/2016, de 22 de noviembre de 2016 (REC. 531/2016).
- STS 374/2017, de 24 de mayo de 2017 (REC. 1720/2016)

AUDIENCIA PROVINCIAL DE SEVILLA

- S. 18/2003, 14 de enero de 2003 (REC. 7239/2002).

AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID

- S. 475/2002, de 20 de septiembre (REC. 243/2002).

BIBLIOGRAFÍA

CARRERAS MANERO, Olga: *Revista española de Derecho Financiero num. 167/2015* parte Estudios. Edit. Civitas S.A. Fuente: Internet (Base de datos Aranzadi).

CHOCLÁN MOTALVO. “Sobre la autoría del "extraneus" en el delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 580, 2003, versión digital. Fuente: Internet (Base de datos Aranzadi).

CISNEROS GONZÁLEZ, Jose María: *Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal*; La Ley Penal, Nº 122, Sección Legislación aplicada a la práctica, del 1 oct. al 1 nov. 2016, Edit. Wolters Kluwer.

COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván: *La defraudación tributaria en el Código Penal español*. Edit. J.M. Bosch Editor S.A. 1ª Edición, año 2010.

DE URBANO CASTRILLO, Eduardo y NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: *La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Derecho Penal*. Edit. La Ley grupo Wolters Kluwer. 1ª Edición, año 2009.

FERNÁNDEZ ROJO, José Antonio: *Delitos contra la Hacienda Pública (parte 1): Fraude del IVA*. Edit. IUISI. Edición 2010.

GÓMEZ MARTÍN. V, NAVARRO MASSIP J., *La responsabilidad penal para personas jurídicas en el Código Penal español: una visión panorámica de la reforma de 2015*. *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1/2016 parte Comentario; Edit. Aranzadi S.A

GÓMEZ TOMILLO, M.: «Imputación objetiva y culpabilidad en el Derecho penal de las personas jurídicas. Especial referencia al sistema español», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. 25, 2011

MARTÍN QUERALT, Juan: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Edit. Technos. 26ª Edición, año 2014.

MERINO JARA, Isaac: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*. Edit. Tecnos. Edición 4ª, año 2014.

MOLINA FERNÁNDEZ, Fernando: *Memento práctico Francis Lefebvre Penal*, Parte especial, Capítulo 37 (Delitos contra la Hacienda Pública). Edit. LEFEBVRE-EL DERECHO, S. A. Edición: 2016.

PELÁEZ MARTOS, Jose María: *Fraude fiscal, blanqueo de capitales y corrupción en el sector inmobiliario*. Edit. CISS. 1ª Edición, año 2009.

PÉREZ ROJO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Edit. civitas. 25ª Edición, año 2015.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: Publicación Revista Quincena Fiscal num.6/2017 parte Estudio. Edit. Aranzadi S.A

RIBES RIBES, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*. Edit. Iustel. 1ª Edición, año 2007.

RUIZ ZAPATERO, Guillermo G.:

- *Simulación Negocial y Delito Fiscal (Comentario a las sentencias del Tribunal supremo de 15 de julio de 2002 y de 30 de abril de 2003)*. Edit. Thomson Aranzadi. Edición, año 2004.
- *Analogía, Fraude y Simulación Negocial en el Delito Fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*. Edit. Thomson Aranzadi. 1ª Edición, año 2006.

SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regulación voluntaria*. Revista Quincena Fiscal núm. 7/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. Edición 2016

SERRANO GONZÁLEZ MURILLO, José Luis y CORTÉS BECHIARELLI, Emilio: *Delitos contra la Hacienda Pública*. Edit. Edersa. Edición 2002.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio:

- *El delito de Defraudación Tributaria*. Edit. Aranzadi. Edición año 1998.
- *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*. Parte general. BIB 2016/10159. Editorial Aranzadi, S.A.U., Enero de 2017

VV.AA., MAGRO SERVET, Vicente (coord.): *Delitos socioeconómicos*. Edit. Lefebvre- El derecho, S.A. 2ª Edición, julio de 2015.

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Edit. Tirant lo Blanc. 3ª Edición, año 2016 Valencia.

Webgrafía:

ALONSO GALLO, Jaime: Artículo: *El delito fiscal tras la LO 7/2012*, Página 25, apartado 5. Fuente: www.uria.com

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: *El delito fiscal como delito de omisión*. Fuente: www.elderecho.com. Fecha 12 de septiembre de 2016.

CEF (Centro de Estudios Financieros), *La reforma de la Ley General Tributaria, cuadro comparativo*. Edit. El Mar. Edición año 22/09/2015. Fuente: www.fiscal-impuestos.com.

DÍEZ LIRIO, Luis Carlos (letrado del CGPJ): “*La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012*”, fuente: www.elderecho.com.

GAYA PICÓN, Enrique: *Apuntes de Derecho penal económico*. Fuente: www.infoderechopenal.es

HERRERO GIMENEZ, Rubén: Jurisprudencia: *error de tipo y error de prohibición. Doctrina*. Fuente: www.herrerogimenezabogado.wordpress.com ,13 de febrero de 2013.

RUIZ BOSCH, Sacramento: *Organizaciones y grupos criminales*. Fuente: noticias.juridicas.com. Apartado

