

# Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo

FRANCISCO JOSÉ RODRÍGUEZ ALMIRÓN

Doctor en Derecho  
Profesor Sustituto Interino de la Universidad de Granada

## RESUMEN

*Este trabajo analiza la evolución que ha sufrido el delito contra la Hacienda Pública, y como en la actualidad siguen existiendo determinadas cuestiones jurídicamente controvertidas y que son objeto de pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios. Se analizan la divergencia en la concepción del bien jurídico protegido, aspectos prácticos en relación con la determinación de la deuda, la liquidación, o la controversia existente en torno a la consumación. También se analizan las modificaciones posteriores de las normas de complemento y su relación con la retroactividad de la norma.*

Palabras clave: *Delito tributario, regularización, delito fiscal*

## ABSTRACT

*This paper analyzes the evolution of the crime against public finances, and how, today, there are still certain legally controversial issues that are subject to contradictory jurisprudential pronouncements. The divergence in the conception of the protected legal good, practical aspects in relation to the determination of the debt, the liquidation, the modulation regarding the penalty of fine imposed on the legal person, or the controversy surrounding the consummation are analyzed. The subsequent modifications of the complement norms and their relationship with the retroactivity of the norm are also analyzed.*

Keywords: *Tax crime, regularization.*

SUMARIO: 1. Consideraciones previas.–2. Bien jurídico protegido.–3. La acción típica.–4. El sujeto activo.–5. El sujeto pasivo.–6. La determinación de cuantía de la cuota tributaria.–7. Tipo subjetivo.–8. La consumación.–9. La regularización tributaria.–10. Bibliografía.

## 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La Constitución Española recoge en el artículo 31, dentro de los derechos y deberes de los ciudadanos, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto, mediante un sistema tributario justo, e inspirado en los principios de igualdad y progresividad. También la LGT, cuando define los tributos en el artículo 2, nos indica que los ingresos públicos tienen como fin primordial obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. La jurisprudencia ha configurado los delitos contra la Hacienda pública como delitos de infracción de deber, concretamente del deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de impuestos (1). Este deber, al que se refiere el tipo penal cuando describe la conducta defraudatoria, nos remite a la normativa tributaria que regula el impuesto, y obliga al contribuyente a poner en conocimiento de la Administración la existencia del hecho imponible sin que medie falsedad o información incompleta. Se trata de una exigencia de lealtad de cara a la tributación de los hechos imponibles.

Son dos los mecanismos sancionadores que se establecen por parte del legislador para evitar que se incumpla ese deber de contribuir a los gastos públicos. El primero, viene establecido en la legislación tributaria y el segundo en el Código Penal. Ambos sistemas, tributario y penal, conviven, y son independientes. Como sostiene Choclán Montalvo (2), no se aprecian diferencias cualitativas entre la infracción penal y la tributaria, por lo que en la determinación del límite mínimo para que la conducta sea punible el intérprete de la norma penal ha de tener en cuenta los criterios del legislador tributario utilizados para fundamentar el injusto administrativo. En mi opinión, la diferencia entre la sanción penal y la administrativa va a venir fundamentada principalmente por dos elementos, por un lado, la existencia de una condición objetiva de

---

(1) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 499/2016 de 9 junio.

(2) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 31).

punibilidad, que consistirá en superar la cuantía mínima exigible de 120.000 euros –necesaria para considerarlo delito tributario– y que la conducta consista en defraudar, lo que implica un ánimo de ocultación de la realidad del hecho imponible por parte del sujeto. Ese ánimo defraudatorio lo podemos encontrar –o no–, en los ilícitos administrativos, pero forzosamente habrá de darse en el tipo penal.

La STC 120/2005 (3), en un caso en el que se discutía si existía simulación o fraude de ley, se pronunciaba sobre si la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario impedía su consideración como ilícito penal, señalando como la atipicidad administrativa no suponía obligatoriamente la atipicidad penal, aunque sí podía considerarse un factor indicativo ya que, de no ser así, se consideraría un hecho excepcional dentro de esa relación de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal.

En el caso de los delitos contra la Hacienda pública nos encontramos ante una norma penal en blanco (4) que exige de una relación jurídica tributaria entre el sujeto pasivo (Hacienda pública) y el obligado tributario (5). Así, el TS en la sentencia núm. 209/2019 (6), en un supuesto donde la sociedad promotora no había presentado las autoliquidaciones trimestrales del IVA, ni la declaración resumen anual correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010, superando la cuantía establecida en el tipo penal, recoge como requisito del tipo penal –aunque no esté expresamente señalado–, la existencia de una relación jurídica tributaria entre el impositor del tributo y el obligado tributario establecida en una norma tributaria.

En la legislación española la potestad (originaria) para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley, no obstante, las Comunidades Autónomas y las entidades locales pueden establecer y exigir tributos, de acuerdo con lo establecido en la Constitución y la ley. También, cuando una ley así lo determine, otras entidades de derecho público pueden exigir tributos. En cualquier caso, como señala la jurisprudencia (7), al ser una norma penal en blanco que nos remite a la normativa tributaria, hemos de tener en cuenta

---

(3) Tribunal Constitucional (Sala Primera) Sentencia núm. 120/2005 de 10 mayo.

(4) Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 57/2010 de 4 octubre.

(5) Con las salvedades que veremos a continuación para el caso de la modalidad de obtención indebida de devoluciones tributarias.

(6) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 209/2019 de 22 abril.

(7) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 499/2016 de 9 junio.

tanto la normativa general como las normas especiales que regulan cada impuesto. Normas penales que pueden ser completadas con normas también de carácter reglamentario (8).

Puede ocurrir que con posterioridad a la comisión del ilícito penal se modifique la ley penal, o la ley tributaria, de forma que de aplicarse la nueva legislación no se hubiese apreciado delito. En este caso, hemos de diferenciar varias situaciones: La ley penal no favorable no puede tener carácter retroactivo, pues es una exigencia que nace de la propia Constitución, que recoge en el artículo 25 como no se puede condenar a nadie por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito. También es una garantía recogida en el artículo 9.3 de la Constitución al establecer la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Además, el artículo 2 del CP establece que «No será castigado ningún delito con pena que no se halle prevista por ley anterior a su perpetración».

En el caso de las modificaciones de la ley penal favorables al reo estaremos a lo dispuesto en el artículo 2.2 del CP. El Tribunal Supremo (9) en el acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala, de 25 de octubre de 2005 acordó aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más favorable en relación con la elevación de la cuantía defraudada (10).

Sí plantea más dudas el supuesto en el que con posterioridad a la comisión del delito lo que se modifica es la ley de complemento, –en este caso la norma tributaria– o bien, dicha ley se declara inconstitucional. En el primero de los supuestos, nos encontraríamos que la conducta sigue siendo punible si no obedece a un cambio valorativo en la conducta. En la sentencia del TS núm. 539/2003 se alegaba por la defensa que no se había aplicado el principio de retroactividad de la ley penal más favorable ya que a partir de 1992 no estaban sometidas al IRPF las plusvalías generadas por ventas de acciones. El TS llega a la conclusión de que las modificaciones normativas de los presupuestos de las obligaciones tributarias no suponen un cambio en la valora-

---

(8) Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 34/2005 de 17 febrero.: «(...) conforme a doctrina reiterada de este Tribunal, la reserva de Ley que opera en materia penal no impide la existencia de posibles «Leyes penales en blanco», esto es, de normas penales incompletas en las que la conducta jurídico-penal no se encuentre exhaustivamente prevista en ellas y que remiten para su integración a otras normas distintas, que pueden tener incluso carácter reglamentario (por todas, STC 24/2004, de 24 de febrero, F. 3)».

(9) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Acuerdo de 25 octubre 2005.

(10) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 202/2007 de 20 marzo.

ción de los deberes que se establecieron en un determinado momento y respecto de unas determinadas circunstancias. La razón, que la ley tributaria está inspirada en principios de política económica que tienen en cuenta las circunstancias económicas por las que atraviesa la sociedad en un determinado momento.

Para el supuesto de que la ley de complemento fuese anulada o sea declarada inconstitucional, el artículo 40 de la LOTC (11) frente a la regla general que imposibilita la revisión de los procedimientos donde haya recaído sentencia firme, exceptúa –entre otros– el procedimiento penal. Más sencillo resulta el supuesto en el que aún no exista sentencia firme. En tal caso, la norma declarada inconstitucional no debe de ser aplicada (12).

## 2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

No es pacífica la determinación del bien jurídico protegido en estos delitos, y ni doctrina ni jurisprudencia se acaban de poner de acuerdo en cuál es el interés tutelado por la norma. Así, se ha señalado que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria; la solidaridad tributaria; el deber de contribuir o incluso el deber de lealtad al Estado. Son muchas las opiniones existentes al respecto, unas ponen más énfasis en el patrimonio de la Hacienda Pública, y otras en la función del tributo.

En el fundamento jurídico de la sentencia núm. 374/2017 del TS (13), frente al argumento esgrimido por la defensa de que se había utilizado al acusado para enviar un mensaje a la ciudadanía sobre el cumplimiento del derecho en materia fiscal, afectando a su dignidad como ser humano, el TS fundamenta cómo es la defraudación, la que afecta a la capacidad del Estado para poder luchar contra esas situaciones que perturban la dignidad del ser humano ya que debilitan su

---

(11) Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

(12) Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª) Sentencia de 1 julio 1997.: «(...) por exigencias del principio de seguridad jurídica se tutelan, manteniéndolas, las situaciones definitivamente declaradas, pero no las pendientes de decisión, a las cuales, por mor ahora del efecto derivado de la declaración de inconstitucionalidad, cual es la nulidad de pleno derecho de la Ley afectada por tan grave vicio, no les será de aplicación la norma así expulsada del ordenamiento jurídico».

(13) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 374/2017 de 24 mayo.

capacidad de actuación por los importantes efectos económicos que conllevan.

Para Echavarría Ramírez (14) el bien jurídico estaría conformado dentro de la relación jurídico-tributaria y con fundamento en el art. 31 C, por las funciones del tributo concretadas en el cumplimiento de los deberes que se establece para cada tributo de forma singular. Ferré Olivé (15) señala la existencia de un bien jurídico mediato, de naturaleza supraindividual, integrado por el orden público económico y la Hacienda Pública, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Junto a éste existiría un bien jurídico inmediato, la determinación tributaria del *quantum debeatur*. Para García Díez (16) el bien jurídico protegido es el concepto constitucional de tributo «*cifrado en sus notas materiales, (...), en la protección del binomio deber de contribuir-capacidad económica (...)*». En mi opinión, estamos ante un bien jurídico que trasciende al mero patrimonio de la Hacienda Pública. No se protegería la solidaridad tributaria en su sentido genérico, pues el concepto de solidaridad conlleva un elemento de voluntariedad o adhesión. Lo que se protegería es la solidaridad como obligación *in solidum*. En última instancia, lo que el legislador intenta salvaguardar es lo que comúnmente denominamos sociedad del bienestar, que solo se puede mantener mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y donde un incumplimiento generalizado provocaría su caída. Por tanto, si alguien incumple sus obligaciones tributarias obliga a que esos gastos necesarios para el correcto funcionamiento del sistema sean repercutidos al resto de ciudadanos o bien se recorten determinadas prestaciones, con lo que se afecta a dicho modelo económico.

En cuanto a la concepción jurisprudencial del bien jurídico, nos encontramos ante una cuestión sujeta a controversia, sirva de ejemplo la sentencia núm. 209/2019 (17) que optaba por señalar el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria como el bien jurídico protegido.

En cambio, en la sentencia núm. 89/2019 (18) donde se condenaba al autor responsable de cinco delitos contra la Hacienda Pública

---

(14) ECHAVARRÍA RAMÍREZ (2014: 37)

(15) FERRÉ OLIVÉ (2018: 126 y ss.)

(16) GARCÍA DIEZ (2018: 252 y ss.)

(17) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 209/2019 de 22 abril.

(18) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 89/2019 de 19 febrero.

en grado de tentativa en su modalidad de devolución, señalaba como bien jurídico protegido el interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria. En esta línea se alinean sentencias como la 643/2005 del TS (19) que apreciaron también como eran los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática los que resultaban lesionados en estos delitos y los que justificaban la aplicación de una pena.

Tampoco han faltado sentencias (20) que han interpretado el bien jurídico en consonancia con la función que tienen los tributos dentro de nuestro ordenamiento jurídico, pues sólo contribuyendo a las cargas públicas el Estado puede acometer aquellos proyectos que benefician a la colectividad. Tendría aquí por tanto un contenido socioeconómico y no meramente patrimonial.

Para Ferré Olivé (21), el delito de defraudación tributaria es un delito de lesión. Para otros autores nos encontramos ante delitos de peligro contra el patrimonio público. Para Choclán Montalvo (22) nos encontramos ante un delito donde el verdadero riesgo de lesión está en el elemento acumulativo, es decir, en que el resto de los ciudadanos realicen la misma acción y se globalicen esos daños individuales. Esa acumulación de fraudes masivos –a juicio del autor– comportaría una puesta en peligro en abstracto del mismo sistema. En algunas sentencias, como la núm. 89/2019 (23) del TS, que analizaba una devolución indebida detectada por la Administración, se habla de puesta en peligro del bien jurídico. En este supuesto el acusado fue condenado por tentativa.

### 3. LA ACCIÓN TÍPICA

El tipo penal castiga al 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 disfru-

---

(19) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 643/2005 de 19 mayo.

(20) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia de 27 diciembre 1990.

(21) FERRÉ OLIVÉ (2018: 143 y ss.) sostiene el autor «como la conducta del sujeto que incumple sus deberes tributarios (...) deriva en una total o parcial indeterminación de la deuda tributaria».

(22) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 67)

(23) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 89/2019 de 19 febrero.

tando beneficios fiscales, 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.

La primera modalidad consiste en defraudar eludiendo el pago de tributos, y supone el incumplimiento de una obligación tributaria. Esta obligación ha de estar señalada en la Ley, por lo que habrá de determinarse de forma concreta el precepto infringido del que nace esa obligación que se ha incumplido (24). Esta exigencia se traduce en la necesidad de reflejar la norma infringida en el hecho probado, como han recogido varias sentencias a fin de evitar un posible quebrantamiento de forma.

Como acertadamente pone de manifiesto Ferré Olivé (25) los términos utilizados por el legislador gozan de una falta de coordinación con el Derecho Tributario. Eludir viene a significar rodear y esto está conectado más con la idea de fraude de ley, mientras que otros términos como evadir (disimular) estarían más conectado con la idea de defraudar. En este tipo penal, el elemento relevante supone que el sujeto realiza una «ocultación» del hecho imponible con el fin de no cumplir sus obligaciones tributarias. En la jurisdicción contenciosa el TS (26) en un supuesto referido al cobro del ICIO entendió que no existía ocultación cuando la Administración Tributaria conocía perfectamente la realización del hecho imponible. En este sentido, hemos de recordar la relación entre el ilícito administrativo y el penal, y la relación cuantitativa a la que hacíamos referencia anteriormente.

Esa ocultación –eludir el pago– ha de recaer sobre tributos, retenciones o ingresos a cuenta. Los tributos, se nos definen en el artículo 2 de la LGT como «ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos». Estos se clasifican a su vez en tasas, contribuciones especiales e impuestos. El incumplimiento de la obligación tributaria puede producirse bien porque el sujeto omite el hecho imponible o bien porque presenta de

---

(24) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 209/2019 de 22 abril.

(25) FERRÉ OLIVÉ (2018: 418).

(26) Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) Sentencia de 29 abril 2004. «(...) siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviada (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación».



forma incompleta o inexacta la declaración con el fin de defraudar a la Hacienda pública. Ahora bien, ¿cómo ha de interpretarse el concepto defraudar? ¿defrauda quien simplemente deja de presentar la declaración o requiere de un engaño? ¿equivale no pagar a defraudar?

La jurisprudencia ha sido algo contradictoria. En la sentencia núm. 209/2019 de 22 abril del Tribunal Supremo (27) se exige algo

---

(27) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 209/2019 de 22 abril. «Aunque del tenor literal de algún pronunciamiento del Tribunal Supremo pudiera parecer desprenderse que lo único exigible para poder considerar perpetrado el delito fiscal sería la no presentación en plazo de la declaración con la correspondiente liquidación –cuando debió hacerse–, superando las cuantías fijadas por la ley, por el simple hecho de constituir tal conducta un supuesto de impago del impuesto debido, lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo) con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo) (STS 28/11/2003). Un «elemento de mendacidad» que eleva el impago a la categoría de delito, y no de simple infracción tributaria (STS 20/06/2006). Pues lo realmente importante no es el impago, sino la ocultación del deber de pagar, y la ausencia de declaración oculta precisamente ese dato (STS 25/11/2005). Razona la STS 25/11/2005: «Este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión «defraude» a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina. También se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso. En los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago. El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria. Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante. Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables. Es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus caracterís-

más que no pagar, un componente de mendacidad o engaño, que se traduciría en un doble elemento, por un lado, una voluntad defraudatoria del sujeto (elemento subjetivo) y por otro, una ocultación del hecho imponible (elemento objetivo). Para el tribunal la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante. No se castigaría la falta de presentación o el impago sin ninguna otra valoración, –puede ser que no se pague, pero se haya realizado una declaración veraz– así, la sentencia recoge como el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios.

En esta línea, el TS en la sentencia núm. 717/2016 (28) estimaba en un supuesto donde no se había presentado la declaración del IVA de los ejercicios 2009 y 2010, como la falta de presentación de la declaración equivalía a un engaño, pues desde el momento en que no se presentaba se estaba haciendo pasar por inexistente un determinado hecho imponible (29).

En la Sentencia 374/2017 (30) se resolvía un recurso presentado contra la sentencia que condenaba a un futbolista que había omitido la declaración sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, por los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen. El Tribunal enumera los requisitos que exige el tipo penal, señalando como la infracción del deber de contribuir no ese limita a ser una conducta meramente pasiva, sino que exige, desde el punto de vista del desvalor de la acción una conducta encaminada a engañar a la Agencia Tributaria, supuesto que no se da cuando el sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación, lo que la diferencia de la infracción administrativa.

Para Choclán Montalvo (31) no puede existir delito fiscal cuando la Administración tiene (o pudo tener mediante un mínimo procedimiento de comprobación) conocimiento del hecho imponible, y no se han utilizado por el sujeto medios engañosos para poner trabas o difi-

---

ticas. Esta consideración no debe ser modificada en los casos en los que la Administración inicia sus actuaciones de comprobación o investigación una vez que ha transcurrido el plazo voluntario, pues en esos casos el delito, de existir, ya estaría consumado».

(28) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 717/2016 de 27 septiembre.

(29) Vid. Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 499/2016 de 9 junio.

(30) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 374/2017 de 24 mayo.

(31) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 96).

cultar la labor inspectora de la Administración tributaria. Para Ferré Olivé (32) el Derecho Penal no puede intervenir cuando la Administración conoce una deuda que no ha sido ocultada por el contribuyente, pues el tributo en este caso no está indeterminado. En cambio, señala que sí existirá delito cuando se oculta el hecho imponible, aunque la Administración tributaria estuviera en condiciones de averiguarlo, ya que de lo contrario con los medios actuales el tipo penal quedaría reducido a lo meramente anecdótico. Para García Díez (33) no existirá delito cuando la Administración dispone de la información, bien porque las haya aportado el propio contribuyente, consten el procedimiento tributario (libros de contabilidad, facturas...) o porque de oficio a través de las distintas vías de información dispongan de esa información necesaria.

También el TC se refirió a estos supuestos (34), donde el sujeto reconoce la deuda, hace una declaración veraz pero no paga. Así, la STC (35) núm. 57/2010 se ha referido a ese componente de ardid o engaño que debe reunir la conducta defraudatoria, sin que el mero impago pueda caer dentro de este concepto pues estaríamos ante una analógica *in malam partem*.

Esta doctrina, coincide con la establecida para el delito contra la seguridad social, de estructura similar (36). Así, la AP de Álava (37)

(32) FERRÉ OLIVÉ (2018: 406 y ss.).

(33) GARCÍA DIEZ (2018: 304).

(34) Con posterioridad la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre introdujo la modificación en el sentido de que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluía la defraudación, cuando ésta se podía acreditar por otros hechos.

(35) Tribunal Constitucional Sentencia núm. 57/2010 de 4 octubre.

(36) Ver Cámara Arroyo (2019:2 y ss.).

(37) Audiencia Provincial de Álava (Sección 2.ª) Sentencia núm. 69/2017 de 24 febrero. citando a la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 4.ª) Sentencia núm. 83/2014 de 3 febrero. y Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1333/2004 de 19 noviembre.

« (...) y si bien es cierto que la mera omisión de la declaración o una declaración incompleta pueden suponer una defraudación, también lo es que la falta de pago de la cantidad debida por el obligado por imposibilidad económica constatada, sin ningún artificio o maniobra de ocultación, excede el ámbito de la responsabilidad penal e incide en una infracción administrativa, en cuyos términos se pronuncia la Juzgadora de Instancia» y «(...) La acepción «defraudar» significa engaño, pero la significación actual no hace referencia expresa al engaño, sino que comprende tanto «el privar a uno con abuso de confianza, con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho, como «eludir o burlar el pago de los impuestos», ambas acepciones llevan a estimar que se requiere algo más que el hecho de no pagar, para que este delito se cometa, por acción u omisión, al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de Inspección de los Servicios de la Seguridad Social».

recoge en sus fundamentos como defraudar y eludir, es algo más que no pagar exigiendo alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección por lo que el simple impago (involuntario) sin que concurra esa mendacidad solo constituiría una infracción tributaria.

En mi opinión, la omisión involuntaria del pago cuando media una declaración veraz no integraría el concepto de defraudación, pero sí la integrará aquellos supuestos en los que el sujeto lo que hace es utilizar la declaración como instrumento para intentar burlar el tipo penal. Es cierto que no existiría ocultación, pero el propio tipo penal recoge como la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación cuando ésta pueda acreditarse por otros hechos. Imaginemos un sujeto que se dedica a defraudar a la Hacienda Pública a través del IVA y que realiza la declaración tributaria con el único fin de evitar que se considere que está defraudando, sabiendo que no tiene intención de pagar. En estos casos entiendo estaríamos ante una verdadera defraudación donde la declaración se torna instrumental.

De igual forma, se estaría defraudando cuando el sujeto inventa gastos o beneficios que en la realidad no existen, pues indican ese ánimo defraudatorio o de ocultación. Cuestión distinta es que los gastos existan, pero puedan ser improcedentes y no ajustados a la legislación tributaria. Así, incorporar gastos reales como deducibles que luego no lo son no implica necesariamente engaño ni una conducta defraudatoria (38).

Interesante es la sentencia del TS que, frente a lo defendido por la AP, resolvía un caso donde la simulación realizada se había hecho de una manera «burda». El TS (39) consideró que el no encontrarse ante una defraudación sofisticada no eliminaba el fraude, ya que sería estimar una excusa absolutoria o exención de responsabilidad penal en aquellos supuestos de falta de pericia del defraudador.

Otras de las cuestiones que adquieren relevancia es la diferenciación entre el fraude de ley y la simulación. A grandes rasgos la simulación supone que el sujeto inventa la existencia de un hecho imponible que no existe, mientras que el fraude de ley lo que hace es aplicar una norma que le es más beneficiosa aprovechando la propia ley y actuando contra el espíritu de esta, por lo que algunas sentencias estiman como esta última no entraría dentro del concepto de defraudar,

---

(38) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 737/2006 de 20 junio.

(39) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 523/2015 de 5 octubre.

pues supondría aplicar al acusado una analogía *in malam partem*, conclusión a la que llega la sentencia núm. 209/2019, al analizar la diferencia entre simulación y fraude de ley (40).

También el TC (41) en la sentencia núm. 120/2005 interpretó que el concepto de fraude de ley tributaria era distinto al concepto de defraudación que se utiliza en Derecho Penal y como en el supuesto analizado no existía simulación o falseamiento, sino una estratagema fiscal donde se había utilizado una norma contra el espíritu de esta, pero existiendo transparencia en el hecho imponible. En la sentencia del TC núm. 129/2008 (42), en un supuesto donde se analizaba si podía integrarse este concepto una operación de compraventa donde el artificio consistía en la utilización de un negocio jurídico sin una causa propia que no fuese la elusión de impuestos, interpretó como utilizar determinadas figuras jurídicas con un fin ajeno al que le es propio con el fin de eludir el pago de impuestos entraba dentro del significado del verbo defraudar (43), y confirmó la sentencia del TS, que apreció, en la compraventa de acciones, simulación y no fraude de ley, y por tanto, la existencia de un delito de defraudación tributaria

Respecto a eludir el pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, en determinados supuestos la ley impone la obligación a determinadas personas de realizar determinadas obligaciones tributarias. El artículo 23 de la LGT nos señala como realizar pagos a cuenta es una obligación tributaria que tiene el retenedor, o los obligados a realizar ingresos a cuenta o pagos fraccionados. Algunas leyes específicas de cada impuesto recogen esta obligación. Así, por ejemplo, el IRPF, en el artículo 99 señala la obligación de determinadas

---

(40) Señala la sentencia como «el Tribunal Constitucional es mucho más preciso a la hora de distinguir entre la «simulación negocial», a la que dice es inherente un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes que encaja con el elemento subjetivo del delito fiscal, y el «fraude de ley tributaria», en el que no existe tal ocultamiento; no pudiendo aplicarse esta última figura al ámbito penal por constituir un supuesto de analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 «

(41) Tribunal Constitucional Sentencia núm. 120/2005 de 10 mayo.

(42) Tribunal Constitucional (Sala Primera) Sentencia núm. 129/2008 de 27 octubre.

(43) Para ALAMÁN (2016: 2-3) como la utilización de «Una compleja y artificiosa operativa de fraude de ley, con utilización abusiva de diferentes instrumentos jurídicos, puede conllevar una ocultación, quizás incluso mayor, que la propia de la simulación. Se oculta la causa, el destino buscado, la verdadera operativa; aparte de ello, la única diferencia con la simulación puede ser la consumación del negocio jurídico, pero éste, en ambos casos, es un mero instrumento. En la simulación el negocio real es otro, en el fraude es el reflejado, pero parcialmente, dice sólo parcialmente lo que hace, pero no muestra en unidad de sentido lo que quiere hacer; la voluntad final es otra, viene despistada por las operaciones. La simulación es más burda, el fraude más técnico»

entidades y personas jurídicas que satisfagan o abonen rentas sujetas a IRPF de practicar retención e ingreso a cuenta, y a ingresar su importe en el Tesoro conforme establezca la normativa, sin que el incumplimiento de esa obligación pueda excusarle. Señala Ferré Olivé (44) como en el campo tributario el TS ha venido entendiendo que si el obligado tributario salda su deuda con la Administración tributaria en tiempo y forma no existe responsabilidad para el retenedor, lo que puede tener sus consecuencias en vía penal.

Señala Choclán Montalvo (45) que ha de tratarse de retenciones que se hayan practicado o se hubiesen tenido que practicar, lo que supone que se haya producido un pago efectivo. Si, por ejemplo, no se paga al proveedor, por mucho que la cantidad sea debida, al no haberse pagado no se ha practicado retención.

Cuestión más polémica ha resultado la modalidad de obtención indebida de devoluciones. La jurisprudencia ha entendido que la sola petición de devolución apoyada en facturas falsas integra el iter delictivo cuyo fin es producir el error en quien recibe la solicitud a través de esa documentación falsa. En esta modalidad el sujeto se integra, al presentar la solicitud defraudatoria, dentro de la relación jurídica tributaria. En la sentencia núm. 89/2019 (46) se planteaba, –en un supuesto de una devolución indebida detectada por la Administración–, si nos encontrábamos ante una estafa o un delito tributario, llegando a la conclusión el TS como nos encontramos ante un concurso de normas a resolver conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 del Código Penal a favor del delito contra la Hacienda Pública. La sentencia resuelve, además, una cuestión controvertida, la del sujeto que actúa en la modalidad comisiva solicitando fraudulentamente una devolución, ya que no es en puridad un obligado tributario. En este caso, la jurisprudencia interpreta que no se trata del obligado tributario sino de una persona que realiza la conducta y a consecuencia de ello queda integrado en esa relación jurídica tributaria. También la sentencia núm. 751/2017 (47) planteaba como el sujeto activo debía ser un sujeto cualificado por su condición de obligado tributario, pero también podía serlo el sujeto que actuaba aparentando que era titular de un derecho de reclamación de una devolución indebida.

---

(44) FERRÉ OLIVÉ (2018: 422).

(45) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 93).

(46) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 89/2019 de 19 febrero.

(47) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 751/2017 de 23 noviembre.

Para la doctrina mayoritaria nos encontramos ante un delito de resultado. La sentencia 209/2019 (48) analizaba los presupuestos necesarios para que concurra un delito contra la Hacienda pública, señalando la necesidad de que exista un resultado lesivo que supere el mínimo establecido como condición objetiva de punibilidad.

«Son tres los presupuestos que han de concurrir para la estimación del delito fiscal. En primer término, un comportamiento típico encaminado a uno de estos tres fines: a la elusión del pago de un tributo, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; a la obtención indebida de devoluciones; o al disfrute indebido de beneficios fiscales. En segundo lugar, un ánimo de defraudar a la Hacienda Pública. Y, finalmente, un resultado lesivo para la misma por un importe superior a 120.000 euros, por debajo del cual las infracciones serán objeto de expediente sancionador en vía administrativa».

La Sentencia núm. 751/2017 (49) se refería a esa cantidad límite de 120.000 euros no como el resultado causal de la defraudación, sino como una condición objetiva de punibilidad que hace que, aunque el sujeto actúe con intención defraudatoria y de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, su comportamiento no sea punible como delito fiscal si la suma defraudada no alcanza la cantidad establecida en el tipo

#### 4. EL SUJETO ACTIVO

El tipo penal castiga al que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública. Esa redacción ha provocado que un sector doctrinal minoritario sostenga que nos encontramos ante un delito común. Además, la reforma de 7/2012 ha contribuido a ello al diferenciar en el artículo 305.6 CP entre autor y obligado tributario. No obstante, la doctrina mayoritaria sostiene que nos encontramos ante un delito especial propio, pudiendo ser cometido el delito solo por aquellas personas que son obligados tributarios (50).

---

(48) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 209/2019 de 22 abril. Ver también Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1505/2005 de 25 noviembre.

(49) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 751/2017 de 23 noviembre.

(50) Con las salvedades que veremos a continuación respecto de determinadas figuras como el sustituto.

También la jurisprudencia ha entendido que estamos ante un delito especial propio (51). La sentencia 374/2017 (52) del TS recoge cómo el tipo penal se constituye objetivamente por un autor caracterizado por ser deudor tributario. Sostiene la sentencia que, si bien se trata de un delito especial que solamente puede cometer quien tiene esa condición, no exige el tipo penal que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano. Con esto rompe la línea señalada en algunas sentencias anteriores (53), donde se señalaba que nos encontrábamos ante un delito de propia mano. Como señala Choclán Montalvo (54) el delito fiscal no requiere de ninguna intervención corporal ni tampoco de índole personal por parte del autor, pues puede actuar por medio de otros sujetos como son asesores fiscales...

En cualquier caso, si optamos por entender que el sujeto activo es el obligado tributario tendremos que acudir a la LGT, concretamente al artículo 35 para determinar que se entiende por obligado tributario. El obligado tributario es la persona que está obligada por las normas tributarias a cumplir las obligaciones que impone la normativa tributaria y puede ser tanto una persona física como una jurídica. Por otro lado, el artículo 36 LGT nos indica como el obligado tributario que, por ley, debe cumplir la obligación tributaria, ya sea como contribuyente o como sustituto se denomina sujeto pasivo. Como vemos la LGT diferencia entre el contribuyente, sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y sustituto, que es el sujeto pasivo que, «por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal». Tendremos que acudir a la normativa concreta de cada tributo para determinar quién es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Como adelantaba, el sujeto que reclama la devolución indebida no es un obligado tributario, sino una persona que se integra como sujeto de una relación jurídica tributaria. La sentencia núm. 751/2017 (55)

---

(51) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 717/2016 de 27 septiembre. Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 499/2016 de 9 junio.

(52) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 374/2017 de 24 mayo.

(53) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 274/1998 de 25 febrero.

«En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano».

(54) CHOCLÁN MONTALVO (2016:137)

(55) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 751/2017 de 23 noviembre. «(...) Es cierto que en nuestra jurisprudencia hemos afirmado la naturaleza especial del delito fiscal asentado en una triple situación. De una parte, una



recoge como en esta modalidad el autor no es obligado tributario sino quien aparenta, de forma fraudulenta ser titular de un derecho de reclamación de una devolución indebida.

La LGT (56) establece como en el caso de las personas que carezcan de capacidad de obrar serán sus representantes legales quienes actúen en su nombre, es la llamada representación legal. La propia LGT establece la posibilidad de actuar mediante representación voluntaria, y prevé en la propia LGT que se pueda realizar a través de un asesor fiscal. En la sentencia núm. 89/2019 (57) se enjuiciaba a un administrador, quien alegó que no era el obligado tributario puesto

---

la relación jurídica tributaria, pues el impago o lo indebidamente reclamado se integra en una relación jurídica de naturaleza tributaria; de otra, porque la tipicidad exige una cuantía a la que se concreta la relación tributaria, 120.000 euros; en tercer lugar, porque la Hacienda es uno de los sujetos de la relación.

Del primer elemento señalado, la relación jurídica tributaria, cuando esta se integra por la modalidad de impago, este sólo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber, por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría. Sin embargo, en la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones realizadas por quien aparenta ser titular de un derecho de devolución no real, el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria, en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente, en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución.

Por lo tanto, aunque de ordinario el sujeto infractor es el sujeto a quien compete el deber de pagar el impuesto, por lo tanto, un sujeto con un elemento especial de autoría, el defraudador fiscal, en la modalidad de cobro indebido de devoluciones, el sujeto activo no es obligado tributario sino quien aparenta ser titular del derecho a percibir una devolución de un IVA soportado.

Esos elementos, relación jurídica tributaria, sujeto pasivo y condición de punibilidad y de procedibilidad, es por lo que hemos declarado la exigencia de un elemento especial de autoría; destacando la necesidad del que el sujeto activo del delito sea, por lo tanto, un sujeto obligado por la relación tributaria, pues si la obligación incumplida es de naturaleza tributaria y el sujeto pasivo es la Hacienda, en sus distintas modalidades, es llano afirmar que el sujeto activo deba ser un sujeto cualificado por su condición de obligado tributario. Afirmación que resulta lógica por la naturaleza de la relación y del sujeto pasivo. Ahora bien, ello no quiere decir que sólo será sujeto activo el sujeto obligado al pago del impuesto por incumplimiento del deber: lo será en la modalidad de defraudación, pero también lo podrá ser la persona que artificioosamente se coloca en la posición aparente de sujeto tributario, cuando la modalidad comisiva se refiere al cobro indebido de devoluciones. Por lo tanto, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria el sujeto del delito es el obligado al pago, pero en la modalidad de devolución indebida, como refiere el caso, el sujeto activo es quien aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida».

(56) Arts. 45 y 46 LGT.

(57) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 89/2019 de 19 febrero.

que la devolución indebida del IVA la realizó para la sociedad. El tribunal señala que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal, si bien, la persona jurídica también responderá penalmente (58). Lo dicho no implica que si se constata que en una persona jurídica se ha cometido un delito (59) el responsable automáticamente sea el administrador –en base al artículo 31 CP– sino lo que trata de evitar es lagunas de punibilidad (60).

La jurisprudencia es reacia a admitir la autoría mediata porque por la estructura del tipo penal supone la realización de una serie de cualidades en el sujeto como la de ser obligado tributario. Así, lo recoge la sentencia núm. 539/2003 (61) que no condenó por autoría mediata pero sí por inducción a un sujeto –los obligados tributarios actuaron sin dolo, y no fueron condenados–. Tampoco la ha admitido la Audiencia Provincial de Navarra en la sentencia núm. 219/2019 de 4 noviembre, al condenar al administrador de una sociedad mercantil por una defraudación con relación al impuesto del IVA al señalar que el delito fiscal, como delito especial propio solo puede ser cometido a título de autor por el obligado a las prestaciones tributarias sin que admita la autoría mediata ni la coautoría de quien no sea sujeto pasivo del tri-

---

(58) La responsabilidad penal de la persona jurídica está prevista en este tipo de delitos, al igual que ocurre con otras legislaciones europeas. Así, Belén Espejo pone de manifiesto (2018:404) las similitudes entre los sistemas de responsabilidad penal de la persona jurídica previstos en ambas legislaciones.

(59) Hoy en día es fundamental en estos delitos implantar medidas de cumplimiento normativo a fin de poder disminuir o evitar la comisión de delitos dentro de la persona jurídica. Importante, como señala CALVO VERGEZ (2019: 1) es la implantación de certificaciones como la UNE 19602 que podría constituir un elemento de prueba para demostrar, ya sea ante la AEAT o ante los tribunales, que en la persona jurídica ha existido una voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias. También es de esta opinión GARCÍA NOVOA (2019:20) para quien el compliance no solo será un instrumento fundamental en la prueba, sino que el compliance mejorará sustancialmente la seguridad jurídica respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en la persona jurídica modificando el modelo de interacción con la Administración Tributaria.

(60) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 714/2014 de 12 noviembre.

(61) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 539/2003 de 30 abril. «El delito contra la Hacienda Pública está legalmente configurado como un tipo especial propio en tanto su autor tiene que tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude. Y como el IRPF es un impuesto que grava la renta de cada persona física, el acusado (...) únicamente pudo cometer el delito concretado en la elusión fraudulenta de la cuota tributaria que pesaba sobre él. No pudo ser autor, ni directa ni mediatamente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía».

buto. Ya el TS, en la sentencia 407/2018 (62) marcó esta línea al castigar a los administradores de una sociedad aplicando el artículo 31, actuación en nombre de otro, y como cooperadores necesarios los dos agentes de Aduanas que con su conducta «imprescindible» contribuyeron al resultado. Como señala la sentencia, por el artículo 31 CP los administradores pasan a ser realmente autores porque se les transfiere la actuación de la persona representada como propia (63).

En la sentencia núm. 643/1999 (64) se analizaba la conducta de un administrador de una mercantil que vendió unas acciones a un anciano –que, además, se encontraba en fase terminal de una enfermedad, falleciendo en el transcurso de la operación, y que no disponía de capacidad económica para adquirir las acciones–. Al día siguiente, tras realizar la venta, y valiéndose de esta persona interpuesta las vendió a un tercero –verdadero comprador–. Todo esto se realizó con el fin de defraudar a la Hacienda Pública. Además, cuando se presentó la declaración tributaria, ya no figuraba el acusado como administrador único de la sociedad sino su hijo. Para el Tribunal nos encontramos ante un caso de utilización instrumental del nuevo administrador, al estimar que no era conocedor del fraude. En la sentencia 356/2013 (65) se analizó un supuesto donde se había realizado la venta de una empresa por parte del administrador –una persona próxima a jubilarse–, con el propósito de evitar pagar el impuesto de sociedades, y en connivencia con el nuevo administrador. El antiguo administrador de la sociedad alegó que una vez fueron vendidas sus participaciones sociales y cesado, habría dejado de pesar sobre él la responsabilidad

---

(62) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 407/2018 de 18 septiembre.

(63) Plantea, TORRES CADAVID (2019:530 y ss.), como no se puede atribuir responsabilidad penal a título de autor por el artículo 31, al asesor fiscal el que actúa como «representante de hecho» de la persona jurídica porque no se entiende como podría actuar de forma directa e inmediata ante la Administración en nombre del obligado tributario sin ostentar ningún título. Entiende el autor que no podría actuar válidamente frente a la Administración Tributaria.

(64) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 643/1999 de 30 abril. «El hecho de que en el momento del perfeccionamiento delictivo, fuese su hijo quien presentase la declaración tributaria de acuerdo con su reciente nombramiento como administrador de la sociedad, no afecta a la responsabilidad del acusado en concepto de autor, pues caso de ser su hijo conocedor y cooperador del fraude nos encontraríamos ante un delito realizado conjuntamente del que el recurrente es coautor, y caso de no serlo –opción que debemos acoger, conforme al principio de presunción de inocencia, al no haber sido el hijo del recurrente objeto de acusación alguna en esta causa constituiría un simple instrumento, correspondiendo la responsabilidad en concepto de autor al acusado recurrente».

(65) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 356/2013 de 19 abril.

de abonar el importe del impuesto de sociedades. El Tribunal Supremo no lo estimó así, ratificando la sentencia de la AP que condenaba a ambos administradores, y señaló que era indiferente que en la fecha de la consumación del delito el acusado hubiera perdido la titularidad formal de la sociedad «al ser esta circunstancia una de las condiciones del resultado final perseguido y efectivamente logrado».

Plantea Choclán Montalvo (66) la posibilidad de que el *extraneus* cometa el delito en comisión por omisión cuando con su actuar precedente ha creado un riesgo de lesión que luego realiza el sujeto que no tiene cualificación especial sin dolo, naciendo un deber de impedir el resultado lesivo para la Hacienda Pública. Siendo indiferente que quien luego termine consumando el delito lo haga sin dolo.

Respecto de la participación no existe, como he señalado, problemas a la hora de que intervengan otros sujetos como inductores, cooperadores necesarios o cómplices. En todo caso estaremos a la doctrina de la participación accesorio limitada. En cualquier caso, se aplicarán las reglas que al respecto establece el artículo 65.3 CP para la rebaja de las penas a los partícipes en los delitos especiales. Por ejemplo, la sentencia TS 675/2019 condenó como cooperador necesario dentro de un caso de fraude carrusel al sujeto que se dedicaba a crear las sociedades que posibilitaron simular el tráfico comercial en el que se generaba y repercutía el impuesto de IVA.

Es muy frecuente en este tipo de delitos descargar la responsabilidad en asesores, abogados... principalmente aludiendo a lo complejo que a veces resulta la materia tributaria. En esta línea algunas sentencias recogen (67) como el delito no desaparece por el mero hecho de delegar, cuando se mantiene la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado o si puede revocar la delegación. Por lo expuesto, que exista un *extraneus* como representante del sujeto especial no acarrea como consecuencia necesaria que el sujeto en cuyo nombre está actuando el *extraneus* sea exonerado.

La sentencia núm. 374/2017 analizaba un supuesto de cesión de los derechos de imagen de un futbolista a unas sociedades domiciliadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, con el fin de ocultar esos ingresos a la Hacienda Pública. Ingreso que, en la presentación de la declaración omitió. Para el Tribunal resultaba difícil de comprender cómo habían sido excluidos de la acusación del Ministerio Fiscal y Abogacía del Estado los asesores, y castiga al futbolista como autor y al padre como cooperador necesario.

---

(66) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 144).

(67) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 374/2017 de 24 mayo.

Podemos encontrar supuestos de cooperación necesaria o complicidad en la conducta del asesor o abogado, e incluso de inducción. En la sentencia núm. 182/2014 del Tribunal Supremo (68) se ratificó la condena a un abogado-asesor fiscal, como cooperador necesario, al entender que actuó articulando estructuras fiduciarias a fin de ocultar la titularidad de las rentas y patrimonio de su cliente ante la Hacienda Pública, y como sin su intervención no se habría podido cometer el delito (69). Por contra, la AP de León (70), en el Auto núm. 204/2019, exculpó a un asesor fiscal, que actuó de forma neutra, al no constar el ánimo defraudatorio en su conducta de llevanza de la contabilidad.

Para De la Mata Barranco (71), en determinados supuestos puede que el asesor fiscal realice una conducta que vaya más allá del mero participe, por ejemplo, cuando es el asesor es el que busca realizar la acción, ya que cobra por la cantidad ahorrada o tiene cualquier otro interés ligado a ese ahorro ilícito. Para Arenere Bayo (72) si el asesor transmite meramente información propia de su profesión a su cliente y el cliente la utiliza para cometer un delito contra la Hacienda pública sin tener ninguna otra intervención en el delito, difícilmente será responsable, así como cuando el asesor se limita a cumplir lo mandado por su cliente. Distingue Bacigalupo Saggese (73) aquellos casos en los que el asesor fiscal prepara y presenta la declaración actuando en nombre del obligado tributario, quien delega en él para cumplir sus deberes tributarios, ahí el asesor sería considerado autor. Por el contrario, cuando el asesor fiscal asesora con el fin de eludir las obligaciones tributarias, pero es el propio obligado tributario quien finalmente presenta la declaración, el asesor será cooperador necesario. Para Moreno Verdejo (74), son varias las situaciones que se pueden producir: Si ambos actúan en connivencia, el obligado será autor y cooperador necesario el asesor que proporciona conocimientos y modos para cometer la defraudación lejos del alcance o dominio del obligado tributario. En cambio, si su cooperación no es necesaria estaríamos ante un supuesto de complicidad. Puede ocurrir que el asesor sea el inductor y el inducido, ostentando el dominio del hecho, realice

---

(68) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 182/2014 de 11 marzo.

(69) Citando al Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 249/2003 de 30 marzo.

(70) Audiencia Provincial de León (Sección 3.ª) Auto núm. 204/2019 de 21 febrero.

(71) DE LA MATA BARRANCO (2018: 559 y ss.).

(72) ARENERE BAYO (2017: 2).

(73) BACIGALUPO SAGGESE (2017: 3 y ss.).

(74) MORENO VERDEJO (2017: 6 y ss.).

la defraudación. Si es el asesor quien defrauda, y existe un total desconocimiento del cliente el obligado no responderá y el asesor deberá de responder como inductor o cooperador necesario. Puede ocurrir que el asesor sea utilizado por el cliente, disponiendo solo de parte de la información o siendo engañado, en cuyo caso no será responsable.

En relación con las declaraciones conjuntas, el IRPF otorga a las personas que integran la unidad familiar la posibilidad de presentar la declaración, si quieren, de forma conjunta. En este supuesto la duda surge respecto a que, si la cantidad de 120.000 euros debe de tomarse en su conjunto o separadamente, por cada miembro, ya que estamos ante una única relación jurídico-tributaria. Para Ferré Olivé (75), sería necesario analizar separadamente cada aportación. Para García Díez (76) será necesario probar que han participado ambos contribuyentes. En mi opinión, si existe una sola declaración, y esta sobrepasa la cuantía máxima establecida se habrá producido defraudación. Cosa distinta es que a efectos de prueba sea necesario determinar la participación de cada uno de los cónyuges. El hecho de utilizar un modelo de declaración conjunta no puede servir de patente de corso para cometer un delito tributario.

Por último, recordar como el artículo 310 bis recoge expresamente la RPPJ en este tipo de delitos, lo que ha sido un acierto del legislador.

## 5. EL SUJETO PASIVO

El tipo penal recoge como la defraudación debe de realizarse a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local. Además, el tipo penal también castiga, en el punto tercero, cuando los hechos tienen como sujeto pasivo la Hacienda de la Unión Europea.

La Constitución Española deja al Estado la potestad originaria para establecer tributos de forma exclusiva, aunque también las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales pueden crear tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (artículo 132 CE). De hecho, el artículo 142 CE, recoge que a fin de que las Haciendas Locales puedan ejercer sus funciones podrán disponer de tributos propios y participar en los del Estado y Comunidades Autónomas. Si acudimos al artículo 4 de la LGT se nos señala como también las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando lo faculte la ley.

---

(75) FERRÉ OLIVÉ (2018: 448).

(76) GARCÍA DíEZ (2018: 281).

De la exégesis de la normativa existente se deduce que tendremos que acudir a la normativa de cada impuesto para determinar cuál es la Hacienda afectada. Esto se complica en ocasiones por la existencia de tributos que están cedidos a las CCAA, o bien que están compartidos o participados. Puede plantear problemas el supuesto de los tributos compartidos, imaginemos el IRPF con cuota estatal y autonómica— y en qué medida esto afecta a la determinación de la cuota. Ferré Olivé (77) sostiene que en este supuesto es necesario sumar las cuotas defraudadas a las diferentes Administraciones siempre y cuando nos encontremos ante el mismo concepto tributario y periodo impositivo. También Choclán Montalvo (78) sostiene que es indiferente quien tenga esa potestad para exigir tributos originariamente, y como la cuota se ha de valorar de forma unitaria con independencia de que se trate de tributos compartidos, siendo lo relevante la cuota defraudada en cada periodo, ya que no estamos ante bienes jurídicos de naturaleza personal, no obstante, como sostiene el autor tendrá su importancia desde el punto de vista procesal (mostrarse parte y ejercer la acusación particular).

Respecto a la introducción del término foral, se trata de una precisión terminológica que no afecta al tipo penal, como señaló el Tribunal Supremo (79), estando con anterioridad también las Haciendas Forales protegidas por el tipo del delito fiscal.

## 6. LA DETERMINACIÓN DE CUANTÍA DE LA CUOTA TRIBUTARIA

La determinación de la cuantía de la cuota tributaria defraudada —ya sea eludida, de los importes no ingresados o de los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados— es de vital importancia en este tipo de delitos donde nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad que impide perseguir la infracción penalmente si no llega a ese mínimo. La propia LGT señala en el artículo 19 como la obligación tributaria principal es el pago de la cuota tributaria.

Esas cuantías están establecidas en la cantidad de 120.000 euros (80), en el caso de hacienda estatal, autonómica, local o foral.

---

(77) FERRÉ OLIVÉ (2018: 458).

(78) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 149).

(79) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 20/2001 de 28 marzo.

(80) Debiendo de superar esta cantidad. FITOR MIRÓ (2018:139) propone equiparar el importe de la cuota a la establecida cuando la perjudicada es la Hacienda

En el caso de la Hacienda de la Unión Europea la cuantía establecida ha sido modificada tras la reforma operada por la L.O. 1/2019, de 20 de febrero, pasando de cuatro mil a diez mil euros, existiendo un tipo agravado cuando la cuantía defraudada supere los cien mil euros (81).

El artículo 305.2 CP establece como la determinación de la cuantía va a depender de si nos encontramos ante tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, que tengan un carácter periódico —o de declaración periódica—, y aquellos otros que no tienen este carácter. Ejemplos de tributos periódicos son el IRPF, Impuesto de Sociedades; ejemplos de tributos de declaración periódica los tenemos en el IVA; mientras que ejemplos de tributos de declaración instantánea los tenemos, por ejemplo, cuando una persona fallece en el Impuesto de Sucesiones, o bien realiza una liberalidad en cuyo caso se aplicaría el Impuesto de Donaciones, o realiza algún tipo de transmisión patrimonial sujeta al ITP.

En el primero de los casos —carácter periódico—, se habrá de estar al importe que ha sido defraudado en cada período impositivo o de declaración. No obstante, se establece que para aquellos supuestos en los que este período sea inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural (como ocurre con el IVA donde se realizan declaraciones trimestrales y existe otra anual, ya que se trata de un impuesto de declaración periódica que grava la prestación del servicio o las entregas de bienes (82)). En el caso de que no tengan esa periodicidad la cuantía ha de ir referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación —como ocurre con tributos como el impuesto de sucesiones—.

En los tributos periódicos, cuando la defraudación se lleva a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o

---

Europea, «complementada con la reinstauración de la figura de la falta (delito leve) fiscal, a partir de una cuota defraudada de 15.000 euros», lo que en opinión del autor indicaría que «el sistema se toma en serio la persecución de dicho delito».

(81) BUSTOS RUBIO (2019: 4) Como señala el autor con la reformulación del tipo penal, aparecen dos conductas nuevas: «eludir el pago de cualquier cantidad que deba ingresarse (esto es, no solo tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta, como estipula el art. 305.1 CP), y también disfrutar indebidamente un beneficio obtenido legalmente (esto es, ya no solo un beneficio fiscal, como señala el art. 305.1 CP)».

(82) Precisamente, con relación al IVA el Tribunal Supremo, Sentencia núm. 499/2016 de 9 junio, ha señalado que, para afirmar la existencia de una conducta delictiva, es necesario establecer que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Por lo que será necesario realizar una liquidación de todas las operaciones llevadas a cabo por el sujeto activo (sujeto pasivo del impuesto) en el período del año natural, a fin de poder determinar la cuantía que debería haber ingresado y compararla con la que efectivamente se pagó.



entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real, pero sin desarrollarla de forma efectiva, el tipo penal prevé que se pueda perseguir desde el momento que se alcance la cantidad establecida. Se trata de facilitar la persecución de estos delitos y evitar que se puedan eludir las responsabilidades que llevan aparejadas.

El tipo penal hace referencia a la cuota defraudada, lo que nos lleva al artículo 56 y 58 de la LGT para su determinación. Hemos de diferenciar la cuota de la deuda tributaria. El artículo 58 nos señala como la deuda tributaria «*estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*» y esta comprende interés de demora, recargos y sanciones. Para Choclán Montalvo (83) no forman parte de la cuota defraudada ni la cuota que se ha pagado, ni los intereses de demora ni recargos, ni tampoco las sanciones, ni los conceptos que tienen naturaleza indemnizatoria.

Respecto a la naturaleza de la cuantía, es discutida. Para un sector doctrinal no estaríamos ante una condición objetiva de punibilidad sino ante un elemento del tipo penal y como tal habría de ser abarcado por el dolo del sujeto activo. Para De la Mata Barranco (84), sería suficiente con que el sujeto «*(...) conozca y asuma que de su conducta se deriva un perjuicio (como en los delitos patrimoniales en sentido estricto o amplio)*». Los últimos pronunciamientos jurisprudenciales se han decantado por considerar que nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad, así, por ejemplo, la sentencia TS 89/2019 o la sentencia del TS núm. 751/2017 (85) en un supuesto donde, si bien la intención del sujeto era defraudar, no se superaba la cantidad exigida puesto que las cantidades para las que se solicitó devolución de forma indebida no llegaron a hacerse efectivas al ser detectadas por la Administración Tributaria. También la AN (86) en un supuesto de defraudación de IRPF consideró que el dolo de autor no tenía que abarcar el conocimiento de que la cuantía superase el mínimo legal, y como nos encontrábamos ante una condición objetiva de punibilidad. Como recogen algunas sentencias esta cuestión ha perdido relevancia al admitirse el dolo eventual (87).

---

(83) CHOCLÁN MONTALVO (2016: 184).

(84) DE LA MATA BARRANCO (2018: 546).

(85) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 751/2017 de 23 noviembre.

(86) Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección 3.ª) Sentencia núm. 18/2019 de 4 abril.

(87) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 89/2019 de 19 de febrero.

Otra de las cuestiones que surgen es si es posible sumar la cuota defraudada de diferentes impuestos entre sí, siempre que se defraude en el mismo periodo. El Tribunal Supremo ha declarado en numerosas ocasiones que cuando se infringe un deber se infringe ese deber establecido en cada tributo, lo que impide que se puedan sumar las cuantías de diferentes tributos entre sí, y tampoco se puedan adicionar cantidades de diferentes anualidades (88).

«Cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal» (89)

«La redacción típica del delito fiscal, con la doble exigencia de un periodo impositivo, en el caso de un año de duración, y la exigencia de una cuota defraudada de 120.000 euros, permite establecer que en su conformación no pueden adicionarse otros impuestos distintos entre sí, que no caben formas imperfectas y que no cabe conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad. Se alude así a un criterio que en la jurisprudencia se ha identificado como de «estancueidad» en referencia a la exigencia de una cuota tributaria defraudada, 120.000 euros, en un concreto periodo del tributo correspondiente. Esa conformación supone que cada periodo impositivo sea distinto del anterior y del subsiguiente, de manera que cada periodo impositivo habrá de comprobarse, de forma individualizada, la concurrencia del resultado defraudatorio por el importe previsto en la norma penal, los 120.000 euros.

Llegados a este extremo es necesario cuestionarse, quien determina la cuota defraudada y con qué reglas. La determinación de la cuantía de la cuota defraudada debe de realizarse dentro del procedimiento penal, siendo el juez el que debe de llevar a cabo esta determinación en base a la normativa tributaria. La propia LGT, en el artículo 257 establece que la liquidación realizada por la Administración Tributaria se ajustará a lo que se determine en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación. Así como la necesidad de adecuar la liquidación efectuada por la Administración Tributaria, en caso de que difiriera de la establecida al término del

---

(88) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 290/2018 de 14 junio.

(89) Tribunal Supremo. (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 284/2017, de 15 de febrero.

procedimiento penal, o incluso anular dicha liquidación, si no se apreciara finalmente delito porque no exista una obligación tributaria.

La Administración Tributaria cuando aprecia la existencia de un delito puede llevar a cabo la liquidación de la parte vinculada a dicho delito contra la Hacienda Pública, por un lado, y por otro, liquidar aquellos conceptos no vinculados al delito (90). Esto no implica que la liquidación deba de realizarse obligatoriamente, pues la propia LGT establece determinadas excepciones (artículo 251 LGT) donde la Administración Tributaria no debe de realizar la liquidación, sino que, motivadamente, debe de remitir el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal. Esto ocurre cuando de llevarse a cabo la liquidación administrativa pueda provocar que el delito prescriba en vía penal, o pueda perjudicar a la averiguación o comprobación del delito. También, debe de remitirse cuando no sea posible determinar con exactitud el importe de la liquidación o haya una imposibilidad de imputarla a un obligado tributario concreto. En cualquier caso, el artículo 252 LGT obliga a la Administración Tributaria a no pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitir el expediente al Ministerio Fiscal hasta que no haya comprobado que el obligado tributario no ha procedido a la regularización. A lo dicho hemos de añadir como la sentencia del TS 1246/2019 (sala de lo contencioso-administrativo) (91), ha venido a anular el número 2 del artículo 197 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula las actuaciones en el caso de delitos contra la Hacienda Pública, e interpreta que no es posible pasar el tanto de culpa o remitir al Fiscal las actuaciones de comprobación después de haberse dictado una liquidación administrativa ni tampoco después de haberse sancionado la conducta infractora pues afectaría al principio *non bis in idem*.

En aquellos casos en los que se realice la liquidación puede ocurrir que por un mismo concepto impositivo y dentro del mismo periodo, existan elementos en los que se aprecia una conducta dolosa susceptible de configurar un delito contra la Hacienda Pública, y otros que no lo son, en cuyo caso, se han de efectuar por la Administración liquidaciones separadas.

---

(90) PÉREZ-BUSTAMANTE (2020: 4) Nos encontramos en este caso ante una posible finalidad recaudatoria que, además, para un sector doctrinal puede afectar al principio *ne bis in idem*, o incluso el propio principio de tutela judicial efectiva, pues de continuarse con el procedimiento administrativo podría a llegar a vulnerarse el principio de defensa dentro del procedimiento penal. Para el autor, si lo que se pretendía eran garantías se podían haber conseguido a través de la imposición de medidas cautelares.

(91) Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) Sentencia núm. 1246/2019 de 25 septiembre.

En los tribunales, antes de la reforma LO 7/2012 se había planteado si era necesaria la previa liquidación administrativa, señalando el TS en la sentencia 267/2014 que no era una condición para perseguir el delito. En la actualidad, la propia LGT recoge supuestos donde no es necesario la previa liquidación como hemos apuntado. No obstante, lo habitual será que esta se lleve a cabo (92).

En la sentencia del Tribunal Supremo núm. 290/2018 (93) se planteó una cuestión muy interesante, ya que dentro del procedimiento de investigación (diligencias previas) en torno a un Convenio urbanístico, se emitió por parte del juez instructor una providencia en la que encargaba a la UDYCO y a la Delegación de la AEAT la realización de unos informes sobre un posible fraude fiscal. Esto fue alegado por las defensas que entendían como no era posible la investigación simultánea de los mismos hechos por la jurisdicción penal y la administrativa, y que esto había provocado indefensión. No llega a esa conclusión la sentencia que recoge como lo normal es que ese proceso de investigación se lleve oculto al investigado.

En cualquier caso, la determinación de la cuota debe de realizarse por el juez penal conforme a la normativa que regula el impuesto. No existe una prejudicialidad tributaria, que obligue a partir de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal, pues en determinados supuestos la propia LGT excluye la liquidación. Pero como ha señalado el TS en la sentencia núm. 499/16 (94) esto no significa que no sea valorada dentro del procedimiento y resulte absolutamente desechable.

Por tanto, dentro del procedimiento penal se habrá de determinar la cuota, y esta puede coincidir con lo señalado por los peritos de la Administración Tributaria o no. Lo realmente importante es que pueda estar sometido a contradicción y ser objeto de prueba, valiéndose las partes de los medios de prueba que a su derecho convengan. En la sentencia del TS núm. 31/2012 (95) se alegó por la defensa

---

(92) No obstante, en la STS 751/2017 se recoge como si no se realiza la liquidación difícilmente se va a poder determinar que se ha superado esa cantidad: «Uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal es que la elusión del impuesto o de la devolución indebida supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación».

(93) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 290/2018 de 14 junio.

(94) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 499/2016 de 9 junio.

(95) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 31/2012 de 19 enero.

que el Tribunal había aceptado de forma mecánica los datos aportados por el perito judicial que venían a coincidir con lo señalado por la Agencia tributaria. Para el Tribunal es perfectamente acorde a derecho valorar, como se hizo, la prueba pericial, y admitir como acertados los datos aportados por la Administración, pues es el Tribunal el que determina que se ha cometido la defraudación. Y es que, la deuda tributaria no entra en el procedimiento como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal (96) sino que ha de valorarse, sin que como ha señalado la jurisprudencia sea objeto de una aceptación mecánica y acrítica. En cualquier caso, debe de determinarse conforme a las normas del tributo (97).

En la sentencia del TS 523/2015 (98) se planteó un recurso, que fue estimado al apreciar arbitraria e irracional la sentencia recurrida, ya que esta se había apartado de la normativa tributaria establecida para la determinación de la cuota. El juez no puede aplicar su prudente arbitrio a la hora de determinar la cuota defraudada, sino que está sujeto a la norma tributaria. Por tanto, la determinación del fraude se produce ante los tribunales, pero con base en las reglas establecidas para el pago del tributo de que se trate.

Pero ¿qué ocurre con las presunciones en materia tributaria, son trasladables al proceso penal? En este sentido la respuesta ha de ser negativa, precisamente por la especialidad del proceso penal y el principio de presunción de inocencia. Así:

«En la STS n.º 2486/2001, de 21 de diciembre, se afirmaba que en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal, pues el principio constitucional de presunción de inocencia determina condicionamientos específicos que, por su rango constitucional, no pueden ser derogados por el legislador ordinario. En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Si es admisible, sin embargo, la prueba de indicios, pero en todo caso cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada «fuera de toda duda razonable». En caso de duda, el principio *in dubio pro*

---

(96) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia de 3 diciembre 1991.

(97) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 974/2012 de 5 diciembre.

(98) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 523/2015 de 5 octubre.

*reo*» impone la absolución, (sentencia núm. 274/1996, de 20 de mayo). Y en la STS n.º 774/2005, de 2 de junio, se recordaba, citando otras anteriores, que en la medida en que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio».

En la sentencia de la AP de Murcia núm. 17/2019 (99), se enjuiciaba si el acusado, administrador único de una sociedad, guiado por el ánimo defraudatorio no había incluido en la base imponible del impuesto de sociedades del año 2004 el importe real obtenido por la venta de un solar y unas plazas de garaje, siendo finalmente absuelto. Para la sentencia, el informe de la Agencia Tributaria tiene el carácter de una denuncia sin que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada de un procedimiento de inspección.

¿Y la estimación indirecta? Con mucha cautela algunas sentencias se han referido a esta cuestión. Así, la sentencia TS núm. 88/2017 se refiere a esta cuestión bajo el argumento que de no utilizar estos métodos se estaría primando al incumplidor, siendo este modelo aceptado pero sujeto siempre al principio de contradicción.

## 7. TIPO SUBJETIVO

Nos encontramos ante un tipo penal donde no está previsto el castigo imprudente. Es necesario que el sujeto actúe con dolo. Este dolo puede ser tanto directo como eventual, y requiere que el sujeto conozca que existe una relación jurídica-tributaria que le obliga a tributar y actúe con el deseo de no tributar.

La sentencia núm. 209/2019 (100) del TS exige dentro de los requisitos para estimar la existencia de un delito fiscal, (existencia de

---

(99) Audiencia Provincial de Murcia (Sección 5.ª) Sentencia núm. 17/2019 de 5 febrero.

(100) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 209/2019 de 22 abril. «(...) son tres los presupuestos que han de concurrir para la estimación del delito fiscal. En primer término, un comportamiento típico encaminado a uno de estos tres fines: a la elusión del pago de un tributo, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; a la obtención indebida de devoluciones; o al disfrute indebido de beneficios fiscales. En segundo lugar, un ánimo de defraudar a la Hacienda Pública. Y, finalmente, un resultado lesivo para la misma por un importe superior a 120.000 euros, por

la relación jurídico-tributaria, un comportamiento típico destinado a llevar a cabo las conductas que exige el tipo penal –eludir, disfrutar u obtener– y un resultado lesivo), también un ánimo de defraudar. En el caso enjuiciado concretamente de eludir el pago del impuesto a la Hacienda Pública.

«(...) lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo) con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo) (STS 28/11/2003)»

Precisamente, por no constar ánimo defraudatorio en su conducta de llevanza de la contabilidad, sino ser una conducta neutra, el Auto núm. 204/2019 de la AP de León (101) archivó la causa contra el asesor fiscal. En otras sentencias como la del TS núm. 746/2018 (102) se hacía referencia al ánimo de incumplir sus obligaciones tributarias o en la STC 57/2010 (103) se hace referencia a un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico.

En ocasiones, ese elemento se deduce de determinada actitud del sujeto, como el hecho de que el acusado interpusiera un sujeto pasivo distinto del real, o la deslocalización en paraísos fiscales a fin de favorecer el ocultamiento. Para el Tribunal es necesario que el sujeto conozca que es el sujeto pasivo del tributo, o lo que es lo mismo, que conozca esa obligación tributaria y busque con sus actos ocultar el hecho imponible y evitar el pago.

Aparte de este dolo genérico no exige el tipo penal ningún otro elemento subjetivo, como refiere la sentencia TS núm. 290/2018 (104), como ánimo de lucro o ánimo de perjudicar, siendo como recoge la

---

debajo del cual las infracciones serán objeto de expediente sancionador en vía administrativa».

(101) Audiencia Provincial de León (Sección 3.ª) Auto núm. 204/2019 de 21 febrero.

(102) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 746/2018 de 13 febrero.

(103) Tribunal Constitucional Sentencia núm. 57/2010 de 4 octubre.: «(...) Así, pues, la «merma de los ingresos a la Hacienda Pública» no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto «a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello» (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, F. 5; y 129/2008, de 27 de octubre, F. 5)».

(104) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 290/2018 de 14 junio.

sentencia 284/2019 (105) del TS suficiente el dolo de ocultar a la Hacienda Pública las bases imponibles, sin exigir ningún elemento adicional.

La sentencia núm. 290/2018 (106) del TS analiza una cuestión interesante como es la ignorancia deliberada y su difícil encuadre con la garantía constitucional de presunción de inocencia, pues en derecho español el dolo es necesario probarlo sin que exista presunción de dolo. Cosa distinta es que ese dolo, al menos eventual, pueda probarse a través de la prueba directa e indiciaria, y determinar que en el sujeto existía una consciencia y voluntad de eludir el pago.

Si entendemos que la cuantía mínima para ser considerado delito es una condición objetiva de punibilidad esta cuestión no sería necesario que fuera abarcada por el dolo (107), no así, para los que consideraran que es un elemento del tipo penal (108). En la sentencia núm. 523/2015 se planteaba la cuestión de si se admitía o no el dolo eventual (109), llegando a la conclusión de que es compatible el dolo eventual con la conducta defraudatoria, que como señala la sentencia se producirá cuando se aporten a la declaración del impuesto

---

(105) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 284/2019 de 30 de mayo: «En cuanto a la existencia de una maniobra defraudatoria, la jurisprudencia no ha exigido en el delito fiscal por elusión del pago del tributo una configuración semejante a la del delito de estafa, de manera que no es necesaria una maquinación engañosa que pudiera determinar un acto de disposición por parte del engañado, en este caso, la Administración. Es suficiente el dolo de ocultar a la Hacienda Pública las bases imponibles en el marco de la situación real del contribuyente, en cuanto es relevante a los efectos del impuesto. Del relato de hechos se desprende que el recurrente ocultó a la Hacienda Pública en su declaración del IRPF la existencia de unas rentas o rendimientos que solo pudieron ser descubiertos en la realización de una inspección, sin que se haya podido acreditar su origen, lo cual es suficiente para apreciar el dolo defraudatorio exigido por el tipo»

(106) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 290/2018 de 14 junio. «Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Pero, dicho esto, y tal como hemos venido exponiendo, en este caso la consciencia y voluntad del método y resultado fraudulento en relación al deber de tributar por IRPF, viene evidenciado por los datos objetivos constatados por prueba directa e indiciaria que acreditan los actos que se dicen ejecutados material y directamente por el acusado y que permiten inferir consciencia y voluntad de que con tales actos eludía el debido pago fiscal».

(107) Otros autores como FERNÁNDEZ BERMEJO (2018:18) opinan que el dolo en estos delitos debe de abarcar el ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios, y la consciencia de la cuantía.

(108) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 643/2005 de 19 mayo.

(109) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 523/2015 de 5 octubre.



datos mendaces, o que sean susceptibles de ocultar o encubrir la realidad.

En cuanto a la existencia del error, es necesario que el sujeto no conozca que está ante una relación jurídica tributaria. Existe controversia en la doctrina en torno a la consideración del error sobre el deber tributario como error de tipo o de prohibición. Ferré Olivé (110) plantea el supuesto del sujeto que es asesorado por un técnico, pensando que realiza solo ante una infracción administrativa, si conoce el deber tributario, nos encontraríamos ante un supuesto de error de prohibición vencible, que permitiría de existir dolo imputar al asesor. Para De la Mata Barranco (111) es complicado admitir el error (aunque sea vencible) en los supuestos en los que el sujeto alega que quiere defraudar una cantidad menor, debido precisamente a que se admite el dolo eventual. Para este autor los supuestos de absoluto desconocimiento de la obligación de tributar darían lugar al error de prohibición. En mi opinión, en la actualidad es muy difícil que se pueda dar el error, pues es raro que al menos el individuo no sospeche de su obligación de tributar, y en aquellos supuestos donde quiere defraudar una cantidad menor –en mi opinión– al menos concurre el dolo eventual.

## 8. LA CONSUMACIÓN

La consumación de estos delitos se produce de diferente forma según su naturaleza. En los delitos que tienen un carácter periódico con autoliquidación esta se produce una vez que ha transcurrido el plazo voluntario, pues hasta ese momento el sujeto puede modificar la declaración. Pasado ese periodo el delito se considera consumado. Así, según la sentencia TS núm. 209/2019:

«Una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características. Esta consideración no debe ser modificada en los casos en los que la Administración inicia sus actuaciones de comprobación o investigación una vez que ha

---

(110) FERRÉ OLIVÉ (2018: 276).

(111) DE LA MATA BARRANCO (2018: 550 y ss.).

transcurrido el plazo voluntario, pues en esos casos el delito, de existir, ya estaría consumado.»

En la sentencia del TS 740/2018, tras acotar como el delito contra la Hacienda Pública se consuma en el momento en que se agota el plazo para la declaración voluntaria del impuesto, diferencia entre el periodo de generación de la deuda, y el periodo de ingreso. Así, en el caso del IRPF es necesario diferenciar entre el periodo en el que se obtienen los ingresos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, presupuesto del delito, del incumplimiento de la obligación tributaria. En el caso del IRPF será el 30 de junio, cuando termine ese plazo voluntario. En otros supuestos como el IVA será el 30 de enero, etc.

Respecto a la consumación, la sentencia del TS núm. 643/1999 analizaba un supuesto donde se condenó como autor al antiguo administrador de la sociedad, entendió el Tribunal que, aunque fue su hijo quien presentó la declaración como nuevo administrador, el fraude se generó cuando éste estaba como administrador y esa acción en sí misma constituía ya, como señala la sentencia, un principio de ejecución que predeterminaba el resultado. También la sentencia TS núm. 290/2018 (112) recoge un supuesto donde se alegaba que en el momento de presentar la declaración el acusado había cesado como secretario. Para la sentencia hay un largo iter desde que se comienza a elaborar la defraudación hasta que se materializa, interviniendo el acusado en diferentes fases, sin que por el hecho de dimitir dos días antes de que se presentara la declaración del Impuesto de Sociedades se diluya lo realizado con anterioridad, donde sí había intervenido con ese fin.

Como recogen varias sentencias (113) del TS no existe diferencia alguna respecto a la consumación por el hecho de que el sujeto presente o no la declaración ya que el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Hasta que no transcurre este periodo no se puede hablar de consumación ya que aún podría el sujeto desistir realizando una declaración complementaria.

---

(112) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 290/2018 de 14 junio.

(113) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1688/2000, de 6 noviembre, o Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 751/2003, de 28 noviembre.

En relación con las formas imperfectas, en la sentencia 290/2018 (114) se nos hace referencia a como en determinadas formas comisivas, como eludir el pago en los impuestos autoliquidativos, no es posible la existencia de formas imperfectas. No así, como veremos en la obtención de devoluciones.

En los tributos donde no se realiza una autoliquidación, sino que el sujeto pasivo declara el hecho imponible y la Administración luego realiza la liquidación existe más controversia. Para Ferré Olivé (115) existe prácticamente unanimidad a la hora de entender que la consumación se produce cuando vence el plazo para el pago de la deuda ya liquidada. Este autor señala varias hipótesis: en primer lugar, la falta de presentación de la declaración, entendiéndose, opinión que comparto que el momento consumativo es igual que en el momento de la autoliquidación. En segundo lugar, con la presentación de datos falsos, para este autor será cuando la administración realice la liquidación con los datos falsos cuando quedará consumado, hasta la determinación de la cuota debida cabría la tentativa. Y, en tercer lugar, en el caso de que se produjera una declaración correcta e impago, opina el autor que no existiría defraudación al no existir ocultamiento.

En la consumación de la obtención indebida de devoluciones se plantea un problema parecido, pero con la salvedad de que el tipo penal utiliza la expresión «obtener». Así, el delito no se consumaría cuando se ha presentado la declaración indebida, debiendo de demorarse o bien al momento en que se dicta la resolución de la administración confiriendo el derecho a la devolución o, cuando se realiza el traspaso patrimonial. Como señala Ferré Olivé (116) el tipo penal recoge la expresión obtener, y es a partir de la resolución de la administración cuando se obtiene ese derecho. Aunque particularmente también opino que no es necesaria la transferencia patrimonial, sino simplemente la resolución administrativa, lo cierto es que la jurisprudencia exige que se produzca esa transferencia patrimonial. Así, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones la sentencia TS núm. 89/2019 condenó al acusado por tentativa al entender que la conducta no quedó consumada al haber detectado la Agencia Tributaria el fraude y ser necesario el desplazamiento patrimonial.

Respecto de la modalidad de disfrute indebido de beneficios fiscales esa misma sentencia señala que se produce cuando se percibe o se computa el beneficio fiscal improcedente.

---

(114) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 290/2018 de 14 junio.

(115) FERRÉ OLIVÉ (2018: 519).

(116) FERRÉ OLIVÉ (2018: 522).

El CP en los delitos contra la Hacienda Pública establece como regla especial, para facilitar la persecución del delito, que cuando el delito 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, que pueda perseguirse desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada. Se trata de evitar la defraudación que, en determinados tributos, principalmente IVA puede surgir por la creación de sociedades creadas *ex facto* para defraudar y que rápidamente desaparecen (117).

## 9. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 305.1 al describir el tipo penal y fijar las penas termina señalando que la persona será castigada salvo que hubiere regularizado su situación tributaria conforme establece el apartado 4 del mismo artículo. Con la regularización tributaria lo que se pretende es el favorecimiento o promoción del pago voluntario (118).

Con la nueva regulación de la regularización tributaria hay quien ha entendido que el delito no se consuma hasta que no ha transcurrido el plazo para realizar la regularización, todo ello en consonancia con el preámbulo de la Ley 7/2012 que se refería a 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 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»*. De esta redacción ambigua parece desprenderse que pasaba a ser un elemento del tipo en lugar de configurarse como una excusa absolutoria. En mi opinión, no es lógico hacer depender de un tercero la consumación del delito pues, como señalaba el Informe citado anteriormente, no se puede hacer depender la consumación de un acontecimiento futuro y ajeno a la conducta del sujeto infractor.

---

(117) Ver Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal-> (fecha consulta 24/06/2019)

(118) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1688/2000 de 6 noviembre.

Además, esta concepción plantea problemas respecto a la prescripción, que se vería alargada.

La naturaleza de la regularización es discutida en la doctrina y jurisprudencia. Con anterioridad a la reforma estaba claro que era una excusa absolutoria, pero tras la reforma un sector doctrinal la entiende integrada en el tipo penal, como un elemento negativo del tipo. La jurisprudencia se ha pronunciado sobre esta cuestión en algunas sentencias como en la STS núm. 1146/2017 (119), donde se refiere a la regularización como un elemento negativo del tipo (120) que excluye la ilicitud penal y que da lugar a una especie de «atipicidad sobrevenida». Para Muñoz Conde (121), si se considera una causa de exclusión de la tipicidad puede servir para facilitar el acuerdo entre la inspección y el contribuyente, que preferirá pagar a arriesgarse a una condena penal. Si se considera un elemento del tipo, para Giménez García (122) si se produjera la regularización eficaz y dentro del período previsto por la Ley, no habría delito, ni causa para abrir una investigación judicial. Esta concepción plantea varios problemas, y es que si lo configuramos como un elemento del tipo ¿cómo encuadramos esto con la posibilidad de regularización una vez prescrita la deuda tributaria? Pues, esa posibilidad de regularizar la permite expresamente el tipo penal al señalar cómo «Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa». Esto significaría, para Ferré Olivé (123) que se estaría regularizando un delito ya consumado, lo que supondría admitir que un delito se puede consumir en periodos diferentes e inciertos. Además, afectaría a la prescripción como he señalado anteriormente. Para Escobar Jiménez (124) parece operar como una causa de justificación sobrevenida (125). Otros autores han continuado manteniendo que nos encontramos ante

---

(119) Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. N.º de Resolución: 1146/2017

(120) En otras resoluciones, como la sentencia 746/2018 del Tribunal Supremo, de 13 de febrero, simplemente se refiere a su naturaleza controvertida a raíz de la modificación del tipo penal en 2012, antes era entendida como una excusa absolutoria.

(121) MUÑOZ CONDE (2019: 951).

(122) GIMÉNEZ GARCÍA (2013: 5).

(123) FERRÉ OLIVÉ (2018: 302).

(124) ESCOBAR JIMÉNEZ (2013: 7).

(125) No obstante, como señala FERRÉ OLIVÉ (2018: 297) no puede ser una causa de justificación porque afectan al injusto y deben de estar presentes en el momento de la consumación.

una excusa absoluta (126). Particularmente creo que la regularización tenía un mejor encuadre como excusa absoluta, interpretación que a pesar de lo señalado en el Preámbulo veo aún posible.

El artículo 305.4 CP se refiere a los requisitos que ha de tener la regularización. Los requisitos son el reconocimiento de la deuda tributaria, y el pago completo de dicha deuda, y todo esto sometido a un plazo temporal que actúa como causa de bloqueo, y tras el cual no será posible la regularización.

El primer requisito para poder regularizar es el completo reconocimiento de la deuda tributaria por parte del obligado tributario, y antes de que se produzcan las actuaciones que impedirían esta, y que establece la ley. Se trata con ello no solo de que se pague, sino que el sujeto obligado reconozca el desvalor de la acción. Esto supone que el sujeto debe de reconocer de forma expresa la deuda tributaria de forma veraz. Si no existe ese reconocimiento que exige el tipo penal no sería posible apreciar dicha regularización, pues el fundamento de la regularización no es otra cosa que la autodenuncia y la reparación.

En su día, la Consulta 4/1997 de la FGE, estudió si sus efectos (antes como excusa absoluta) podían aplicarse a terceros partícipes, cuando estos habían cooperado en la regularización. La opinión fue favorable, beneficiando a aquellos partícipes que con su conducta favorecían o inducían la regularización. Por el contrario, cuando el partícipe se había opuesto a la regularización no se podría estimar la regularización. Esta cuestión es en la actualidad menos relevante si se concibe la regularización como un elemento negativo del tipo penal. Lo que sí parece a tenor de la redacción actual es que solo el obligado tributario puede reconocer la deuda para que pueda aplicarse la regularización.

Respecto al pago, antes de la reforma se planteaban problemas a la hora de determinar si los pagos parciales o avales se admitían o no, en la actualidad el tipo penal es claro en cuanto exige el «completo» reconocimiento y pago. Esto supone, que se ha de pagar de forma íntegra para que pueda operar la regularización, y pagar completamente la deuda tributaria, lo que no admite –en mi opinión– aplazamientos, fraccionamientos... (127) Además, de admitirlos se plantearía el problema de que ocurre si se incumple con esos pagos

---

(126) ROSAL BLASCO (2013: 8), FERRÉ OLIVÉ (2018: 306), NIETO MARTÍN (2019: 340), o SIMÓN ACOSTA (2017: 8) para quien de considerarla de otro modo se haría depender la consumación del delito de su descubrimiento.

(127) Audiencia Provincial de Vizcaya Sentencia núm. 5/2019 de 15 enero.

fraccionados. No obstante, la LGT sí permite la posibilidad del pago fraccionado (128).

Es necesario hacer hincapié, que en la regularización ya no hablamos de cuota sino de deuda tributaria. El concepto de deuda tributaria, conforme al art 58 de la LGT es más amplio que el de cuota ya que engloba, además, intereses de demora (129), recargos por declaración extemporánea, recargos del período ejecutivo y otros recargos exigibles y que recaen sobre esas bases y cuotas. Las sanciones tributarias quedarían excluidas, a tenor del artículo, y no formarían parte de la deuda tributaria.

En la sentencia núm. 746/2018 (130) del TS, se resolvía un supuesto donde el representante de una empresa presentó la declaración del impuesto de sociedades omitiendo de forma consciente y con ánimo de defraudar unas cantidades en relación con un justiprecio recibido por una expropiación. Fue citado por la fiscalía como persona física, pero no como representante de la sociedad para responder por diferentes cuestiones entre las que se hacía referencia a un delito contra la Hacienda Pública. Esta citación se realizó en términos inespecíficos a juicio del recurrente, procediendo inmediatamente a regularizar. El Tribunal entendió que no se estaba ante una regularización espontánea que es lo que exige esta figura que es lo que justificaría esta suerte de perdón y que aunque la citación no sea totalmente precisa o detallada en todos sus aspectos –a veces porque aún no puede serlo– desde que el acusado es notificado se produce el bloqueo automático:

«El Código Penal quiere premiar la espontaneidad. Este principio inspirador es Herramienta exegética de primer orden para dar solución a problemas concretos de la regularización como el aquí planteado. Una regularización forzada por tomarse conciencia «oficial» de que ha sido detectada la defraudación no excluye la responsabilidad penal. La falta de espontaneidad se presume a través del establecimiento legislativo de diversas causas de bloqueo: a) notificación de actuaciones inspectoras por parte de la Administración; b) notificación de la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal

---

(128) Artículo 65 de la LGT

(129) Plantea ROS RAVENTÓS (2019: 7) el problema de las dilaciones no imputables al condenado en el procedimiento penal y como –a pesar de lo que recogen algunas sentencias como la del Tribunal Supremo como la núm. 810/2017 de 11 diciembre– lo lógico sería que dicha sanción decaiga cuando la mora no es imputable al condenado.

(130) Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1.ª) Sentencia núm. 746/2018 de 13 febrero.

de la Administración autonómica, foral o local que corresponda; y c) notificación de la iniciación de una investigación penal. Su denominador común es que desvelan al defraudador que su acción ilícita está siendo investigada y, por tanto, en vías de ser detectada».

Siguiendo con la argumentación la sentencia hace referencia a esas causas de bloqueo, centrándose en como la primera, la llevada a cabo por la administración tributaria (131) exige un requerimiento o notificación formal, el cual es obligatorio e imprescindible. Así, aunque tenga conocimiento por otro lado, si no ha sido requerido formalmente podrá regularizar. Esas labores han de ser de inspección, es decir las que establece la LGT en el Título III, cap. IV, artículo 145 a 159 y no cualquier otra (132).

Respecto a la segunda de las causas, exige que la regularización se lleve a cabo 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. Esto exige que se realice una notificación fehaciente, aunque como señala la sentencia no exige una identificación precisa del impuesto detallado.

Por último, existe la posibilidad de regularizar antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Esto se produce cuando es llamado a declarar como investigado. La notificación realizada al administrador de la sociedad supone también un bloqueo para esta, que no podrá ya regularizar, aunque no haya sido imputada formalmente en ese momento.

Otro tema de interés es que el tipo señala como la regularización impedirá que se persiga al obligado tributario por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, hubiera podido cometer con carácter previo a la regularización.

El tipo penal, en su punto sexto, prevé la posibilidad de que transcurrido el plazo para regularizar, por existir ya una causa de bloqueo, pueda el obligado tributario o el autor del delito –distinción que ha hecho preguntarse a un sector doctrinal si nos encontramos ante un delito común– aun beneficiarse de una atenuación específica de la pena –inferior en uno o dos grados–, siempre que, antes de que trans-

---

(131) MUÑOZ CONDE (2019: 950) Se refiere a la regularización como un acto voluntario, no coaccionado, y espontáneo, lo que significa que el sujeto se ha de adelantar a la detección de fraude por parte de la autoridad.

(132) Vid. CHOCLÁN MONTALVO (2016: 327).



curran dos meses desde la citación judicial como imputado, proceda a pagar y reconocer los hechos judicialmente. Esta atenuación cualificada se va a aplicar igualmente a otros partícipes si llegan a colaborar de forma activa para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito. Se trata por tanto de primar aquellas conductas que facultan la economía procesal y que sirven para el esclarecimiento del delito o la recuperación de los activos defraudados.

## 10. BIBLIOGRAFÍA

- AERENE BAYO, J., «La relevancia penal de los actos asesorados: 1. ¿Es indiferente para el autor de un delito fiscal que las operaciones tributarias hayan sido asesoradas por un tercero? 2. ¿En qué medida el asesor fiscal es partícipe del delito? 3. ¿En qué medida puede responder un administrador por un delito de administración desleal cuando la decisión tomada se basa en un informe emitido por un asesor externo?» Coordinador: Julián Sánchez Melgar, SEPIN, Encuesta Jurídica, diciembre 2017 SP/DOCT/23331.
- ALAMÁN, L., «El fraude de ley y la defraudación del artículo 305 del código penal: el caso Messi», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 922/2016, Aranzadi, 2016. BIB 2016\4877.
- BACIGALUPO SAGGESE, S., «La relevancia penal de los actos asesorados: 1. ¿Es indiferente para el autor de un delito fiscal que las operaciones tributarias hayan sido asesoradas por un tercero? 2. ¿En qué medida el asesor fiscal es partícipe del delito? 3. ¿En qué medida puede responder un administrador por un delito de administración desleal cuando la decisión tomada se basa en un informe emitido por un asesor externo?», Coordinador: Julián Sánchez Melgar, SEPIN, Encuesta Jurídica, diciembre 2017 SP/DOCT/23331.
- BUSTOS RUBIO, M., «La enésima reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: los artículos 305,3 y 308 del Código Penal tras el cambio operado por LO 1/2019, de 20 de febrero», *La Ley Penal*, n.º 137, marzo-abril 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El alcance de la Norma UNE 19602 en el diseño de los futuros sistemas de gestión de compliance tributarios», en *Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 2019. BIB 2019\2207.
- CÁMARA ARROYO, S., *Delito corporativo y defraudaciones a la Seguridad Social. El sistema socioeconómico desde el prisma del Derecho penal y la Criminología*, Bustos Rubio/Rodríguez Almirón, Aranzadi, 2019.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, Bosch, 2016.

- DE LA MATA BARRANCO, N., «Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social», en *Derecho penal económico y de la empresa*, De la Mata Barranco/Dopico Gómez-Aller/Lascuraín Sánchez/Nieto Martín, Dykinson, 2018.
- DE ROS RAVENTÓS, I., «Sobre los intereses de demora en el delito fiscal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11/2019, BIB 2019\9590.
- ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., «Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español», *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (2014) <http://criminet.ugr.es/recpc>
- ESCOBAR JIMÉNEZ, R., «Tras la reforma del art. 305 CP por la LO 7/2012, la “regularización” en el delito fiscal, ¿sigue siendo una excusa absolutoria o ahora es un elemento negativo imprescindible para la comisión del tipo delictivo? ¿Qué consecuencias prácticas tendría para la prescripción del delito, o su relación con el ulterior blanqueo de capitales?», Sepin, Encuesta Jurídica, marzo 2013. SP/DOCT/17063.
- FERNÁNDEZ BERMEJO, D., «Algunas cuestiones sobre el tipo básico y la conducta defraudatoria exigida en el delito fiscal», *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, núm. 51/2018 parte Jurisprudencia, 2018, BIB 2018\11481.
- FERRÉ OLIVÉ, J., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad social*, Tirant lo Blanch, 2018.
- FITOR MIRÓ, J., *Delito Fiscal. Un Análisis Criminológico*, Tirant lo Blanch, 2018.
- GARCÍA DÍEZ, C., «El delito contra la Hacienda Pública (I). El delito fiscal (tipo general y tipos agravados)», pp. 251-337, en *Delincuencia Económica*, Fernández Bermejo, D./ Mallada Fernández, C., Thomson Reuters. Aranzadi, 2018.
- GARCÍA NOVOA, C/ CABALLERO PERDOMO, R. «El Compliance tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina». *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* núm. 12/2019, Aranzadi, 2019.
- GIMÉNEZ GARCÍA, J., «Tras la reforma del art. 305 CP por la LO 7/2012, la “regularización” en el delito fiscal, ¿sigue siendo una excusa absolutoria o ahora es un elemento negativo imprescindible para la comisión del tipo delictivo? ¿Qué consecuencias prácticas tendría para la prescripción del delito, o su relación con el ulterior blanqueo de capitales?» SEPIN, Encuesta Jurídica, marzo 2013. SP/DOCT/17063.
- MACÍAS ESPEJO, B., *Responsabilidad (penal) de la persona jurídica. Estudio comparado entre España e Italia: más similitudes que diferencias. Estudios jurídico-penales y criminológicos*, Directores Suárez López/Barquín Sanz/Benítez Ortuzar/Jiménez Díaz/Sainz-Cantero Caparrós, Dykinson 2018.
- MORENO VERDEJO, J. «La relevancia penal de los actos asesorados: 1. ¿Es indiferente para el autor de un delito fiscal que las operaciones tributarias hayan sido asesoradas por un tercero? 2. ¿En qué medida el asesor fiscal es partícipe del delito? 3. ¿En qué medida puede responder un administrador por un delito de administración desleal cuando la decisión tomada se basa en un informe emitido por un asesor externo?» Coordinador: Julián

- Sánchez Melgar, SEPIN, Encuesta Jurídica. Diciembre 2017 SP/DOCT/23331.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, 2019.
- NIETO MARTÍN, A., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en *Nociones fundamentales de Derecho Penal*, Directora Gómez Rivero, M., Tecnos, 2019.
- PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D., *El delito de defraudación tributaria y su interrelación con las distintas disciplinas jurídicas*, Aranzadi, 2020. BIB 2020\7920.
- RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F. J. (2017), «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Aranzadi Doctrinal*, 5/2017, 161-174.
- ROSAL BLASCO, B., «Tras la reforma del art. 305 CP por la LO 7/2012, la «regularización» en el delito fiscal, ¿sigue siendo una excusa absolutoria o ahora es un elemento negativo imprescindible para la comisión del tipo delictivo? ¿Qué consecuencias prácticas tendría para la prescripción del delito, o su relación con el ulterior blanqueo de capitales?» SEPIN, Encuesta Jurídica, marzo 2013. SP/DOCT/17063.
- SIMÓN ACOSTA, E., «Delitos contra la Hacienda Pública», en *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. BIB 2016\10159 Manuales Universitarios, Aranzadi, 2017.
- TORRES CADAVID, N., *La Responsabilidad Penal del Asesor Fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, 2019.