

# ARTÍCULOS

## EL DELITO FISCAL TRAS LA LEY ORGÁNICA 7/2012

JAIME ALONSO GALLO  
Abogado\*

### El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012

La Ley Orgánica 7/2012 ha modificado de forma sustancial la regulación del delito fiscal, cambiando la naturaleza jurídica y requisitos de la regularización, introduciendo nuevas figuras agravadas que llevan el plazo de prescripción a diez años y dotando a la Administración Tributaria de mecanismos que pretenden facilitar la persecución de estos delitos. En este trabajo se estudia cada una de las modificaciones, analizándolas en detalle en el contexto de las reformas legislativas y cambios interpretativos acontecidos en los últimos veinte años, y se describen los problemas prácticos que pueden surgir en la aplicación de los nuevos preceptos. La conclusión del análisis es que la reforma de la Ley Orgánica 7/2012 es un paso más en la progresiva criminalización de las infracciones de deberes tributarios, adopta criterios contradictorios que operan generalmente en perjuicio del contribuyente e incrementa la inseguridad jurídica. Todo ello supone un notable aumento de los riesgos jurídicos y de cumplimiento a que deben hacer frente las empresas.

### The tax fraud crime after Basic Law 7/2012

Basic Law 7/2012, passed by the Spanish Parliament on December 27th 2012, has substantially changed the regulation of tax fraud in the Spanish Criminal Code. Among other things, this Act of Parliament has changed the legal nature and requirements of the defence of regularization, has introduced new aggravating circumstances that widen the statute of limitations to ten years, and has provided the Spanish Tax Authorities with new tools that intend to ease the prosecution of these crimes. This paper studies in detail all the changes brought by Basic Law 7/2012, analyzing them in the context of the changes both in statutory and case law that have taken place in the last twenty years, and describes the practical problems that may arise when the new regulation is enforced. The conclusion of this analysis is that the reform enacted in Basic Law 7/2012 is another step in the criminalization of breaches of tax rules, sets inconsistent criteria that generally play against taxpayers and increases legal uncertainty. All this entails a significant increase in the legal and compliance risks that corporations doing business in Spain must face.

### 1 · INTRODUCCIÓN

La Ley Orgánica 7/2012<sup>1</sup> ha introducido importantes modificaciones en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, que en algunos casos suponen cambios significativos en la configuración de estos tipos delictivos. Las novedades consisten fundamentalmente en lo siguiente: (i) se cambia la naturaleza jurídica de la regularización (dando nueva redacción a los arts. 305.1 y 305.4 CP), que deja de ser una excusa absolutoria para convertirse en una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho; (ii) se concretan los requisitos para que la

regularización tenga eficacia en el ámbito penal, exigiéndose un completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria (no de la cuota defraudada<sup>2</sup>);

<sup>2</sup> Es conveniente hacer una precisión terminológica sobre la utilización que haremos en adelante de los términos «cuota» y «cuota defraudada». El objeto de la defraudación en el artículo 305.1 CP no es solo la cuota que resulta de la liquidación del impuesto, de la que responde el contribuyente como sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, sino también las retenciones e ingresos a cuenta que debe abonar el sustituto del contribuyente y las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados por el contribuyente (así se recogen separadamente en el art. 305.1 CP, con la finalidad de evitar lagunas, aunque seguramente las devoluciones pueden también conceptuarse como cuotas defraudadas). Pese a que la cuota no es el único objeto del delito que nos ocupa, en las páginas siguientes utilizaremos con frecuencia los términos «cuota» y «cuota defraudada» para referirnos al objeto de la defraudación en general. Esta especie de metonimia se justifica porque la defraudación de cuotas (en sentido estricto) es con diferencia el supuesto más importante y frecuente en los delitos fiscales. Un uso parecido del término «cuota defraudada» se aprecia en las propias normas. Si bien en el tipo básico del artículo 305.1 la pena de multa es un múltiplo de la «cuantía» (de la cuota defraudada, importe no

\* Del Área de Derecho Público, Procesal y Arbitraje (Madrid).  
<sup>1</sup> Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre de 2012, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

(iii) se permite que en los casos de tramas organizadas la persecución del delito se inicie antes de que concluya el período anual; (iv) se permite que continúe el procedimiento tributario de liquidación y cobro mientras se tramita el procedimiento penal, tanto en la cuota dolosa como en la no dolosa; (v) se crea un nuevo subtipo agravado, con una pena máxima que eleva el plazo de prescripción a los diez años, que incluye como novedades la determinación de un umbral objetivo y único de 600.000 euros para la defraudación de especial gravedad y la inclusión como agravación de la utilización de paraísos fiscales y negocios o instrumentos fiduciarios; (vi) se crea una nueva circunstancia atenuante muy cualificada aplicable en algunos casos de regularización extemporánea.

Las principales características de la regulación del delito fiscal en la Ley Orgánica 7/2012 se pueden resumir en que esta Ley sigue la línea histórica de progresiva criminalización de las infracciones fiscales (aumento de las conductas típicas, extensión del alcance de los tipos tradicionales, agravación de las penas)<sup>3</sup> y adopta una vez más criterios contradictorios que casi siempre operan en beneficio de la Administración Tributaria y que incrementan los problemas de encaje entre la regulación tributaria y la penal, provocando en ocasiones una notable inseguridad jurídica. Como consecuencia de todo ello, la reforma aumenta sin duda los riesgos jurídicos y de cumplimiento a que se enfrentan las empresas.

## 2 · NUEVA NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN (ART. 305.1 Y 4 CP)

Tradicionalmente se ha considerado que la regularización en los términos previstos en el artículo

305.4 CP constituye una excusa absolutoria, lo que en la teoría del delito supone que elimina, por razones político-criminales, la punibilidad de un hecho que por lo demás se considera típico, antijurídico y culpable<sup>4</sup>. La Ley Orgánica 7/2012 ha modificado completamente la naturaleza jurídica de la regularización, que ahora se configura como una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho.

Para entender este cambio es útil conocer las distintas versiones que ha tenido la nueva regulación hasta llegar al texto vigente. El Anteproyecto de Ley Orgánica, de 10 de mayo de 2012, optó por convertir la regularización (su ausencia) en un elemento del tipo delictivo. La exposición de motivos del Anteproyecto lo exponía así: «Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria con el fin de que pueda ser apreciada por la Administración tributaria, evitando así denuncias innecesarias por delito contra la Hacienda Pública que desincentivan regularizaciones espontáneas y saturan los tribunales de procesos abocados al archivo». La modificación normativa consistía en que al final de la descripción de la conducta típica del tipo básico del artículo 305.1 CP, y antes de la pena o consecuencia jurídica, se añadía el siguiente texto: «...y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo». De esta forma, se destacaba que la ausencia de regularización se convertía en un elemento más (de carácter omisivo) de la conducta típica<sup>5</sup>.

ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta, de las devoluciones, etc.), en el subtipo agravado del artículo 305 bis la multa se establece como un múltiplo de «la cuota defraudada».

<sup>3</sup> Este proceso de progresiva criminalización se ha dado también en la interpretación jurisprudencial de los tipos ya existentes, por ejemplo, con interpretaciones como la de la llamada «teoría de la infracción de deber». Sobre las consecuencias de la aplicación de esta teoría, vid. J. Alonso Gallo, «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal», *Diario La Ley*, 8 de julio de 2005. A nuestro juicio, solo el Tribunal Constitucional ha puesto ciertos límites a esta extensión progresiva de los tipos. Así ha ocurrido con la fundamental STC 120/2005, que declaró que la inclusión del fraude de ley en el ámbito del delito fiscal vulnera el derecho a la legalidad penal; o con la STC 57/2010, que estableció límites a la interpretación de las normas extrapenales que integran la norma penal en blanco del delito fiscal y consideró que vulnera el principio de culpabilidad la condena por delito fiscal por la deducción como IVA soportado de un IVA no repercutido realmente.

<sup>4</sup> Por ejemplo, la Circular 2/2009, de 4 mayo, de la Fiscalía General del Estado sobre la interpretación del término *regularizar* en los artículos 305.4 y 307.3 CP destacaba que ambos preceptos «constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues, la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo». La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido unánime a este respecto. Vid. D. Pérez Martínez: «Causas de justificación. La regularización tributaria», en Abogacía General del Estado, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Pamplona, 2008, págs. 185 y ss. (pág. 210).

<sup>5</sup> No nos parece correcto decir que se trataba de un elemento negativo del tipo (esta parece ser la posición de Muñoz Cuesta, en «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», *Revista Aranzadi Doctrinal*, num. 11/2013, quien opta por «apreciar la no regularización de la deuda tributaria como un elemento negativo del delito, que junto los elementos positivos y la cantidad defraudada superior a los 120.000 euros, conforman el injusto típico»). La teoría de los elementos negativos del

La razón aludida en la exposición de motivos del Anteproyecto perdió relevancia después de la reforma del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria operada por el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, que permite ahora a la Administración Tributaria «continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal» cuando aprecie que se cumplen los requisitos de la regularización establecidos en el artículo 305.4 CP. Sin embargo, seguía teniendo gran importancia una razón no mencionada en la exposición de motivos: conseguir que la regularización haga desaparecer la posibilidad de perseguir un posible delito de blanqueo que tenga como infracción antecedente el delito fiscal regularizado, efecto que puede no lograrse si se estima que la regularización es una excusa absolutoria que elimina simplemente la punibilidad de un hecho típico, antijurídico y culpable, con la consecuencia de que se desincentiva la regularización voluntaria y se daña la finalidad recaudatoria de esta institución.

Esta configuración de la regularización (de su omisión) como parte de la conducta típica fue además objeto de una dura crítica en el informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica<sup>6</sup>. Además de destacar la innecesariedad de la razón aducida por la exposición de motivos después de la modificación del artículo 180 de la Ley General Tributaria, el informe ponía

de manifiesto que una configuración de la regularización como elemento del tipo suponía retrasar la consumación del delito hasta que se produjera una de las causas de bloqueo del artículo 305.4 CP, retrasando en consecuencia el inicio del cómputo del plazo para la prescripción y, más extraño aún, dejando la determinación del *dies a quo* en manos de un tercero (la Administración Tributaria, la Fiscalía o el Juez de Instrucción)<sup>7</sup>.

Ante esa tesitura, el prelegislador tenía dos opciones: (i) establecer una excepción (otra excusa absolutoria) para la persecución de los delitos de blanqueo de capitales en este caso, como ya hizo el legislador con las falsedades instrumentales al introducir en el Código Penal la excusa absolutoria de regularización por medio de la Ley Orgánica 6/1995; (ii) considerar que la regularización, siempre que se realice con los requisitos del artículo 305.4 CP, excluye la ilicitud del hecho aun manteniendo la consumación en los términos en que se ha apreciado siempre. La primera opción, que ya se descartó al redactar el Anteproyecto, podía suponer un incumplimiento de las obligaciones internacionales de España en relación con la regulación del delito de blanqueo. No quedaba, en consecuencia, otra opción que mantener que la regularización excluye la ilicitud penal del hecho, pero de una forma tal que no suponga que pueda interpretarse que la consumación se retrasa hasta que se produzca una de las causas de bloqueo del artículo 305.4 CP. Así, lo que el texto definitivo ha hecho ha sido sustituir el requisito de que no se haya regularizado que en el Anteproyecto se incluía en el supuesto de hecho de la norma del artículo 305.1 CP («...y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo») por una excepción que figura después de la pena («...salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo»).

---

tipo, que es completamente minoritaria en la doctrina, incluye en ellos las causas de justificación, que para la doctrina mayoritaria excluyen la antijuridicidad (hacen que la conducta típica no sea, pese a ello, antijurídica). La ausencia de regularización se conceptuaba en el Anteproyecto como un elemento del tipo de carácter omisivo, en un tipo delictivo, por otra parte, cuyo núcleo se ha venido a considerar como la omisión del cumplimiento de los deberes extrapenales impuestos al contribuyente, a partir justamente de la teoría de la infracción de deber que hemos comentado con anterioridad. Este carácter esencialmente omisivo del delito fiscal lo ha destacado el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la STS 44/2003, de 3 de abril: «El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la 'elusión de tributos' que es **esencialmente un comportamiento omisivo**» (negrita nuestra).

<sup>6</sup> En cambio, mereció una opinión favorable del Consejo Fiscal en su informe sobre el Anteproyecto: «Este Consejo Fiscal valora positivamente tal modificación, toda vez que la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva. Por tanto, se estima acertada su inclusión como uno de los elementos que conforman el tipo básico del 'delito fiscal' descrito en el artículo 305 del Código Penal» (pág. 7).

---

<sup>7</sup> Según el informe del Consejo General del Poder Judicial, con la regulación del Anteproyecto, «el inicio del cómputo de la prescripción no tendrá lugar con la materialización de la defraudación, en los términos expuestos en este informe, sino cuando precluya la posibilidad de regularizar la situación tributaria». «Otro inconveniente —añade el informe— que suscita la proyectada medida reside en la incertidumbre que origina sobre el inicio del cómputo de la prescripción pues, a diferencia de lo que acontece en la actualidad, el término inicial de la prescripción no dependerá del comportamiento desarrollado por el sujeto activo, sino del momento en que tengan lugar las actuaciones a partir de las cuales ya no es posible regularizar» (págs. 16-19).

La explicación de la reforma también cambia en el texto definitivo. El preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 sigue diciendo que la reforma pretende «evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria». Pero ahora se añade, de forma muy clara, que la regularización hace desaparecer la ilicitud del hecho:

«Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente. Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias. En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación 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» (negritas nuestras).

El Anteproyecto y el texto aprobado en la Ley Orgánica 7/2012 modifican de forma semejante el artículo 305.4 CP. Al incluirse ahora la regularización en el precepto del artículo 305.1 CP, el artículo 305.4 CP no dice ya, como el texto anterior, que «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...», sino que comienza diciendo que «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando...». Con este cambio queda ahora claro que la regularización no debe entenderse en términos tributarios, sino que constituye una cuestión de naturaleza penal que depende exclusivamente del cumplimiento de las condiciones impuestas en el artículo 305.4 CP. Se supera, de esta forma, la polémica que existió con el precepto anterior sobre la interpretación del verbo «regulari-

zar», que motivó que la Fiscalía General del Estado dictara la Circular 2/2009 ya citada. Con la regulación actual, «regularizar» a efectos penales es simplemente lo que se describe en el artículo 305.4 CP, con independencia de lo que signifique en el ámbito tributario. Esta separación entre regularización penal y regularización tributaria provoca problemas de ajuste entre los dos ámbitos normativos, como expondremos en el apartado siguiente.

Aunque la intención del legislador parece clara en el preámbulo, cabe preguntarse si ha conseguido el objetivo pretendido y cuál es exactamente tras la reforma la naturaleza jurídica de la regularización. Con el nuevo texto, ¿la regularización es un elemento que se integra en el tipo, de forma que su concurrencia excluye la tipicidad<sup>8</sup>, con los problemas ya señalados por el Consejo General del Poder Judicial en su informe? ¿Es una forma de desistimiento<sup>9</sup>? ¿Es una causa de justificación? ¿O sigue siendo una excusa absolutoria<sup>10</sup>?

<sup>8</sup> Esa es la opinión de A. Montero Domínguez, «La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública», *CISS Tribuna Fiscal*, nº 263, noviembre-diciembre 2012, págs. 7-14: «La excusa absolutoria es superada y sustituida por la integración de la regularización en el tipo» (pág. 7). En el mismo sentido se pronuncia F. J. Muñoz Cuesta, «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», *Revista Aranzadi Doctrinal*, num. 11/2013: «La regularización por el obligado tributario pasa de ser una excusa absolutoria una vez consumado y cometido el delito a un elemento del tipo, que lleva consigo la inexistencia de delito».

<sup>9</sup> Así lo destaca J. Calvo Vérguez, «El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre», *Quincena Fiscal* 3, febrero 1 – 2013, págs. 49 a 73: «Ciertamente la figura de la regularización se halla próxima a los supuestos de desistimiento, entendiéndose que el delito no se consuma hasta tanto la Administración liquida la deuda tributaria, constituyendo la autoliquidación presentada por el obligado tributario el inicio del iter criminis, al quedar sujeto a la eventual revisión por aquella, que, una vez realizada, determinaría la comisión ‘material’ de delito» (pág. 54).

<sup>10</sup> Esta es la posición de Bertrán Girón, quien critica la afirmación del preámbulo de que la lesión del bien jurídico es «provisional» y considera que la regularización es una causa personal de exclusión de la pena (categoría a la que pertenecen las excusas absolutorias), aduciendo, entre otras, las siguientes razones: «Entendemos que el deber queda infringido desde el momento en que el obligado incumple el mismo, dejando de ingresar las cantidades que adeuda a la Administración Tributaria o solicitando devoluciones o beneficios fiscales que no le corresponden. En dicho momento, transcurridos los plazos establecidos en la normativa fiscal para la presentación de la declaración-liquidación, el delito queda consumado y se ha lesionado el bien jurídico. Cuestión distinta sea que, en virtud de un comportamiento postdelictivo, se produzca el jurisprudencialmente denominado ‘reverso’ del delito, que justifique que el legislador opte por no penar dicho comportamiento inicial por razones de política criminal». Vid. F. Bertrán Girón: «El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades», *Carta Tributaria - Monografías*, nº 20, Sección Monografías, noviembre 2012.

Insistir en que la regularización es una excusa absolutoria (o, en general, un supuesto de exclusión de la punibilidad) supone contradecir de forma palmaria lo que dice el preámbulo, que deja claro que la regularización tras la reforma «*hace desaparecer el injusto*». Aunque los preámbulos y exposiciones de motivos no tengan valor normativo, resultan reveladores de la intención del legislador, especialmente cuando, como ocurre en este caso, el legislador ha hecho un especial esfuerzo de explicación en el preámbulo que nos ocupa. La tesis de la atipicidad no parece tampoco sostenible, porque obliga, como señalaba el Consejo General del Poder Judicial, a retrasar indefinidamente la consumación. No cabe además dogmáticamente la atipicidad sobrevenida de un hecho típico. Y el preámbulo afirma que la regularización opera sobre una «*defraudación consumada*». Lo mismo cabe decir de la tesis del desistimiento voluntario. El desistimiento solo cabe cuando se ha iniciado la ejecución del hecho delictivo pero no se ha llegado aún a la consumación, por lo que esta tesis se encuentra con los mismos obstáculos que la de la atipicidad. Por otra parte, si se estima, como hace parte de la doctrina, que el desistimiento voluntario es una causa personal de exclusión de la pena (de exclusión de la punibilidad de un hecho típico, antijurídico y culpable, por tanto), volvemos al punto de partida, a la situación anterior que la reforma ha tratado de evitar.

A nuestro juicio, la única categoría dogmática que da respuesta a lo que ha pretendido el legislador es la de las causas de justificación o de exclusión de la antijuridicidad. En estos supuestos una conducta típica (que reúne, por tanto, todos los elementos del tipo del delito consumado) no es, pese a ello, ilícita, porque resulta autorizada por una norma que excepcionalmente permite la realización de un hecho típico, que de esa forma no es antijurídico o, dicho de otra forma, es lícito, es acorde con el ordenamiento jurídico. Visto desde otra perspectiva, para que el hecho típico sea además antijurídico es necesario que a la antijuridicidad formal (la subsumción de la conducta en la descripción formal del tipo) se sume la antijuridicidad material (el menoscabo o puesta en peligro del bien jurídico protegido, de acuerdo con el principio de lesividad). Esta calificación dogmática es la que mejor explica el texto del preámbulo antes transcrito. Cuando, después de realizarse la *defraudación consumada*, i. e., la conducta típica, se produce la regularización en los términos exigidos en el artículo 305.4 CP, el hecho típico resulta justificado, al estar amparado por una norma (la del art. 305.4 CP) que excepcio-

nalmente permite su realización. O, desde la perspectiva no normativa, sino material, el hecho formalmente antijurídico, por tener encaje en la descripción de la conducta de defraudación del tipo, no es antijurídico materialmente, ya que la *lesión provisional del bien jurídico protegido* no ha llegado a materializarse gracias a la regularización. Por ello, la regularización *hace desaparecer el injusto*, la antijuridicidad o ilicitud del hecho.

Una vez establecido que la regularización con las condiciones del artículo 305.4 CP elimina la ilicitud, la posibilidad de blanqueo de capitales desaparece, como es obvio. En los últimos años se ha debatido en la doctrina penal si el delito fiscal puede ser infracción antecedente del delito de blanqueo de capitales<sup>11</sup>. Podría parecer que esta polémica ha sido zanjada por la Ley 10/2010, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo<sup>12</sup>, y por la STS 974/2012, de 5 diciembre, dictada en el caso *Ballena Blanca*. Después de una larga exposición en la que se describen de forma muy precisa las distintas posiciones doctrinales, los argumentos a favor y en contra y la situación en el Derecho comparado, la STS 974/2012 concluye así: «*En definitiva, la cuota defraudada constituye un*

<sup>11</sup> Uno de los primeros trabajos en tratar esta cuestión fue un artículo del año 2005 de Campos Navas (*vid.* D. Campos Navas, «Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo», *Diario La Ley*, nº 6383, Sección Doctrina, 21 de diciembre de 2005), que aceptaba plenamente la posibilidad del blanqueo en el delito fiscal. En contra de esta posibilidad se pronunciaron diversos autores, p. ej., J. A. Choclán Montalvo, «¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?», *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, Blanqueo de capitales*, nº 37, septiembre 2007. Las monografías sobre blanqueo de capitales se mostraban en general a favor de la inclusión del delito fiscal. *Vid.* L. M. Lombardero Expósito, *Blanqueo de capitales*, Barcelona, 2009 (págs. 161-164).

<sup>12</sup> En su artículo 1.2 la Ley 10/2010 establece lo siguiente: «*A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*». Sin embargo, la especificación de que lo que establece el precepto transcrito es «*a los efectos de esta Ley*» ha llevado a varios autores a considerar que este precepto no vincula al intérprete del artículo 301 CP. *Vid.* E. Bacigalupo, *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Madrid, 2012: «*(...) la ley [10/2010] no hace ninguna referencia expresa a su extensión al campo penal. Antes bien, el legislador limita el alcance de las disposiciones a los efectos de ella misma*» (pág. 10).

bien en el sentido del art. 301CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador (para algún autor el incremento del patrimonio del defraudador por su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público). Y además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301CP pueden recaer sobre la cuota tributaria»<sup>13</sup>. En cualquier caso, en lo que ahora nos concierne, es evidente que, una vez regularizada la deuda tributaria, el blanqueo desaparece, sin necesidad de que exista una norma expresa como la de la extensión de los efectos de la regularización a las falsedades instrumentales que realiza el artículo 305.4 CP.

Pero la categorización dogmática de la regularización como causa de justificación afecta además a la participación en el delito fiscal. Una de las cuestiones que no fueron resueltas cuando se introdujo por primera vez la excusa absolutoria en la Ley Orgánica 6/1995 fue la de determinar si sus efectos se extienden o no a los partícipes. En la teoría jurídica del delito se aplica, de forma mayoritaria en doctrina y jurisprudencia, la teoría de la accesoriidad limitada, de acuerdo con la cual el partícipe responde de los hechos típicos y antijurídicos cometidos por el autor. Dicho de otra forma, si el autor realiza un hecho típico pero no antijurídico, no incurriendo por tanto en responsabilidad penal, el partícipe tampoco responde. Por ejemplo, si alguien se protege de una agresión ilegítima causando unas lesiones a su agresor, lo que constituye una conducta típica de lesiones dolosas, pero no

antijurídica por estar justificada por legítima defensa, la persona que le facilita el arma para que se defiende de la agresión, incurriendo con ello en una cooperación (necesaria o no) en la conducta típica de lesiones dolosas, tampoco es responsable penalmente. En cambio, el partícipe sí incurre en responsabilidad penal si el autor realiza una conducta típica y antijurídica, aunque dicho autor no sea finalmente responsable penalmente por no concurrir los requisitos de culpabilidad o de punibilidad. Por ejemplo, quien ayuda a otro para que engañe a su hermano (de la persona ayudada) y haga un acto de disposición patrimonial en su perjuicio, incurrirá en responsabilidad penal como cooperador en un delito de estafa, pese a que el autor de dicho delito no tendrá responsabilidad penal porque su conducta típica, antijurídica y culpable de estafa no será punible al concurrir la excusa absolutoria del artículo 268 CP.

Tras la introducción de la excusa absolutoria de regularización en la Ley Orgánica 6/1995, se planteó la cuestión de si la exclusión de la responsabilidad penal por haber regularizado se podía extender a los partícipes. La Fiscalía General del Estado intentó dar respuesta a esta pregunta por medio de la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado, en la que se distinguían varias posibilidades dependiendo del grado de cooperación del tercero en la regularización. Una vez modificada la naturaleza jurídica de la regularización, en la actualidad hay que entender que sus efectos se extienden en todo caso a los partícipes. Si la regularización se ha realizado cumpliendo los requisitos que exige el artículo 305.4 CP, el partícipe no incurrirá en responsabilidad penal, al referirse su participación a un hecho que no es ilícito o antijurídico.

<sup>13</sup> La STS 974/2012 añade que, para poder condenar por blanqueo, es necesario en cualquier caso identificar en el procedimiento penal los bienes que proceden de las cuotas defraudadas: «Una vez concretada la cuota tributaria que cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, habrá que diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran, pues si no se puede individualizar la cuota tributaria en su patrimonio, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de blanqueo, al no existir objeto material. El blanqueo de capitales exige la concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes igualmente determinados que proceden de una actividad delictiva, lo que no resulta fácil cuando se trata de dinero, bien éste fungible por excelencia. La posibilidad de que el fraude fiscal constituye delito previo del blanqueo requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. En algunos casos sí será posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes que forman parte de la cuota tributaria».

### 3 · CONDICIONES PARA QUE LA REGULARIZACIÓN EXCLUYA LA RESPONSABILIDAD PENAL (ART. 305.4 CP)

La Ley Orgánica 7/2012 ha modificado también el texto del artículo 305.4 CP. Las causas de bloqueo (los actos de la Administración, del Ministerio Fiscal o del Juez de Instrucción que impiden que la regularización exima de responsabilidad penal) siguen siendo las mismas<sup>14</sup>. Sin embargo, en el

<sup>14</sup> Sobre la diferente concepción de la regularización voluntaria en el ámbito tributario y el penal, y su aplicación a los requerimientos de información enviados por la AEAT en junio de 2011

nuevo texto se establece por primera vez de forma clara que la regularización requiere el reconocimiento de la deuda tributaria y su pago. El artículo 305.4 dice ahora que «[s]e considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria» antes de que tenga lugar una de las causas de bloqueo.

El nuevo requisito del «completo reconocimiento» que ahora exige el artículo 305.4 no es otra cosa que la condición, aceptada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, de que la regularización implique una declaración completa y veraz<sup>15</sup>. En cuanto a la exigencia del «pago», convierte en Derecho positivo una exigencia, la del pago íntegro, que ha sido polémica, sobre todo en la doctrina, aunque ya venía siendo exigida desde hace años por la jurisprudencia, especialmente a partir de la STS 539/2003, de 30 de abril, que rechazó que tenga eficacia una declaración complementaria presentada sin realizar pago alguno, ya que «[s]i una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación —a ello equivale la presentación de la declaración complementaria—». Aquí vuelve a apreciarse una diferencia sustancial entre la regulación tributaria y la penal. Como destaca Azpeitia Gamazo, en el ámbito tributario, «la mera declaración basta para considerar que el sujeto pasivo ha regularizado su situación tributaria, excluyendo la posibilidad de imponer al mismo sanciones», por lo que, siempre que la

autoliquidación presentada sea correcta, «la falta de pago de la deuda resultante en ningún caso invalida los efectos de la regularización»<sup>16</sup>. Esta diferencia de trato, añade esta autora, tiene difícil encaje en los principios básicos de nuestro sistema penal<sup>17</sup>.

El nuevo artículo 305.4 CP no solo exige el «completo reconocimiento y pago», sino que este ha de ser «de la deuda tributaria», no de la cuota impagada, como venía ocurriendo hasta ahora. Según el preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, con esta modificación resulta «neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente». El artículo 58 de la Ley General Tributaria establece que la deuda tributaria está 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, además, por el interés de demora

<sup>16</sup> Vid. M. A. Azpeitia Gamazo, «La aplicación de la excusa absolutoria por regularización voluntaria: diferencias en el ámbito administrativo y penal (Los requerimientos del caso HSBC y la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)», en *Anuario fiscal para abogados 2011*, Edición nº 1, Madrid, 2011, pág. 132.

<sup>17</sup> Lo explica con acierto Azpeitia Gamazo: «Se materializa así una nueva diferencia de trato, pero en este caso para hacer más exigente el concepto de 'regularización voluntaria' que rige en el ámbito penal que el que se aplica en el ámbito administrativo, lo cual a nuestro juicio no resulta congruente con el principio que antes enunciábamos de la configuración del Derecho Penal como último recurso. En nuestra opinión, carece de sentido que la conducta declarativa del sujeto pasivo tendente a reconocer la existencia de la deuda tributaria impida imponer al mismo sanciones administrativas pero no así sanciones penales de mayor gravedad. Aun cuando en sentido técnico es cierto que una excusa absolutoria no supone la atipicidad de la conducta, lo cierto es que tal diferencia resulta equivalente a considerar que una determinada conducta que el legislador tributario considere atípica y no merecedora de sanciones pueda, sin embargo, constituir el tipo de un delito fiscal. Resultado que ciertamente resulta contrario a los principios más elementales del Derecho Penal como último remedio, más si se tiene en cuenta la tradicional configuración del tipo del delito fiscal por remisión a la normativa sustantiva fiscal (norma penal en blanco). Esto no significa que la regularización deba realizarse necesariamente por medio de una declaración complementaria». Vid. M. A. Azpeitia Gamazo, «La aplicación de la excusa absolutoria por regularización voluntaria: diferencias en el ámbito administrativo y penal (Los requerimientos del caso HSBC y la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)», en *Anuario fiscal para abogados 2011*, Edición nº 1, Madrid, 2011, pág. 133. Hay que tener en cuenta que el reconocimiento de la deuda por medio de la presentación de la declaración complementaria abre la vía a que la Administración Tributaria reclame su importe en caso de impago. Y, de existir alguna maquinación del obligado tributario para hacer imposible el cobro, sería perseguible como un delito de alzamiento de bienes o de insolvencia punible.

a los contribuyentes que figuraban en las fichas sobre el banco HSBC Suiza remitidas por la Administración Tributaria francesa, vid. M. A. Azpeitia Gamazo, «La aplicación de la excusa absolutoria por regularización voluntaria: diferencias en el ámbito administrativo y penal (Los requerimientos del caso HSBC y la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)», en *Anuario fiscal para abogados 2011*, Edición nº 1, Madrid, 2011, págs. 118-137.

<sup>15</sup> Esto no significa que la regularización haya de realizarse en todo caso por medio de una declaración complementaria. Así lo expone Sabadell Carnicero: «Sin embargo, no parece que la excusa absolutoria recogida en el art. 305.4 CP excluya la denominada 'regularización encubierta' entendida como el ingreso realizado fuera de plazo sin requerimiento previo pero sin presentación de declaración en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los períodos y tributos a que correspondan». Vid. C. Sabadell Carnicero, «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en CISS, *El delito fiscal*, Madrid, 2009, pág. 205.

y los recargos exigibles legalmente. Por tanto, en lo sucesivo la regularización, para que tenga efectos en el ámbito penal (eliminando la antijuridicidad del hecho), deberá incluir el pago, además de la cuota impagada, del interés de demora y de los recargos. Esta exigencia plantea un problema, sin embargo. Con la regulación actual no es el obligado tributario quien hace la liquidación de intereses y recargos, sino la Administración. La declaración complementaria solo incluye, al igual que el resto de autoliquidaciones, la cuota. Por ello, mientras no se modifique la Ley General Tributaria para permitir que la declaración complementaria incluya intereses y recargos, no es posible exigir ninguna acción del obligado tributario más allá del reconocimiento y pago de la cuota. Si se realiza antes de que tenga lugar una causa de bloqueo, la regularización será temporánea aunque solo incluya la cuota, sin perjuicio de que la persona o entidad que regularice esté obligada a abonar los intereses y recargos que le gire la Administración Tributaria.

Puede ocurrir que, al revisar la regularización realizada, la Administración considere que el importe pagado es inferior al que estima correcto, debido a errores o discrepancias en el cálculo de la concreta cuota a partir de un hecho imponible reconocido correctamente por el sujeto pasivo. Las diferencias de este tipo no deben en principio afectar a la aplicación del artículo 305.4 CP, siempre que se deban a errores o a diferencias razonables de criterio sobre la aplicación de la normativa tributaria al hecho imponible reconocido. Sabadell Carnicero lo explica de esta forma: «En todo caso, lo expuesto se referiría únicamente a las declaraciones incompletas dolosas, aquéllas en las que se oculta a la Administración de forma consciente algún dato imprescindible para la correcta liquidación. En los supuestos de declaraciones complementarias incompletas pero cuyos errores se deban a simples errores aritméticos, desviaciones insignificantes o valoraciones divergentes de las efectuadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en otorgarles los mismos efectos que a las declaraciones veraces»<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Vid. C. Sabadell Carnicero, «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en CISS, *El delito fiscal*, 2009, pág. 212. En el mismo sentido se pronuncia Pérez Martínez: «Sin embargo, el hecho de que existan simples errores aritméticos pero inesenciales o meras desviaciones insignificantes en las declaraciones tributarias [complementarias] no puede impedir la válida regularización». Este autor cita y transcribe en apoyo de esta tesis la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 2ª) de 12 de mayo de 1998 (ARP 1998/2819). Vid. D.

El nuevo artículo 305.4 incluye también una referencia expresa a los ejercicios prescritos en el ámbito tributario, pero no en el penal: «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». Analizaremos este precepto en el apartado relativo a la prescripción.

#### 4 · MODIFICACIONES EN EL TIPO BÁSICO DEL DELITO FISCAL (ART. 305.1 Y 2 CP)

En el tipo básico del artículo 305.1 CP se ha suprimido la vinculación de los ingresos a cuenta a las retribuciones en especie. El texto anterior incluía como posible objeto de la defraudación los «ingresos a cuenta de retribuciones en especie». La redacción actual ha eliminado esta referencia a las retribuciones en especie, dejando solo como posible objeto los «ingresos a cuenta».

El nuevo texto del artículo 305.1 CP introduce una previsión relativa a la presentación de declaraciones correctas pero sin pago correlativo: «La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos». Esta norma deriva, en realidad, de la introducción de un precepto equivalente en los delitos contra la Seguridad Social, en el nuevo artículo 307.1 CP. Su explicación la encontramos en el preámbulo: «En la práctica se dan supuestos en los que se interpreta que no existe delito contra la Seguridad Social por el mero hecho de que se hayan presentado los documentos de cotización, sin entrar a valorar si son veraces y completos. También es frecuente que en los supuestos de defraudación en los que intervienen personas interpuestas, precisamente, la presentación de documentos de cotización aparentemente correctos forma parte del engaño. Por ello, se ha añadido un último inciso para aclarar que la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación si ésta queda acreditada por otros hechos. El inciso no supone modificación conceptual alguna, sino que trata de fijar la interpretación auténtica de la norma» (negrita nuestra).

Por último, en el precepto del artículo 305.2.a) CP sobre la determinación del importe defraudado se establece una (aparente) regla de determinación de

Pérez Martínez, «Causas de justificación. La regularización tributaria», en Abogacía General del Estado, *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, 2008, págs. 220-221.

la cuantía en los supuestos de organizaciones criminales y actividades económicas ficticias. En el primer inciso del artículo 305.2.a) se mantiene la norma general según la cual, «[a] los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior» (i.e., la cuota defraudada, retenciones e ingresos a cuenta no ingresados, etc.), en los impuestos periódicos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades) y en los impuestos de devengo instantáneo y declaración periódica (IVA) debe tenerse en cuenta lo defraudado en cada período impositivo o de declaración o, si estos son inferiores al año, lo defraudado en el año natural. En la práctica esta regla tiene estos efectos en los impuestos más importantes: (i) en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades la cuantía defraudada es la que resulta de la autoliquidación anual, y el delito se consuma cuando concluye el plazo para la presentación voluntaria de la autoliquidación; (ii) en el IVA la cuantía defraudada es la que resulta de las declaraciones presentadas a lo largo del año natural (ya sea trimestral o mensualmente), y el delito se consuma cuando concluye el plazo para la presentación de la declaración-resumen anual, el 30 de enero del ejercicio siguiente; (iii) en ambos casos, cada ejercicio e impuesto en que se supere la cuantía defraudada de 120.000 euros dará lugar a un delito independiente, sin que sea posible la continuidad delictiva.

Pues bien, a continuación de la regla general aplicable a los impuestos periódicos o de declaración periódica, que como decimos se mantiene inalterada, la Ley Orgánica 7/2012 ha añadido el siguiente inciso, que se inserta por tanto dentro de las normas sobre determinación de la cuota: «No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1». La finalidad de este nuevo precepto, que pretende aplicarse a las tramas de IVA, se explica en el preámbulo y tiene su origen en la Instrucción 3/2007, de 30 de marzo, de la Fiscalía General del Estado, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del IVA. Después de resaltar que la tipificación del delito fiscal obliga «a esperar que finalice el plazo para la presentación de la última declaración del ejercicio correspondiente», en esta Instrucción la Fiscalía General del Estado decía lo siguiente:

*«Como consecuencia de ello, y sin perjuicio de las actuaciones que lleve a cabo la Administración Tributaria, en la mayor parte de las defraudaciones punibles del IVA la persecución penal se verá demorada al menos hasta el último día del mes de enero del año siguiente a aquél en el que los comportamientos delictivos fueron realizados, ya que hasta la fecha anterior sería posible, eventualmente, el abono del tributo. Estas características son aprovechadas por quienes organizan las defraudaciones, haciendo que las sociedades que componen los entramados propios de estos delitos se mantengan activas durante períodos de tiempo cortos, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser descubiertas, dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil, se hacen ilocalizables y son sustituidas por nuevas entidades que ocupan su lugar en el esquema de la defraudación. Esta separación temporal entre la realización de las conductas típicas y el inicio de su persecución dificulta siempre el desarrollo de las investigaciones, y puede llegar a convertir en ineficaces las actuaciones del Ministerio Fiscal o de otros órganos del Poder Judicial dirigidas a desentrañar la actividad de tramas de fraude que han dejado de actuar demasiado tiempo antes de la recepción de la notitia criminis».*

La Ley Orgánica 7/2012 ha pretendido salvar este obstáculo permitiendo que, cuando se trate de una trama organizada (refiriéndose claramente a las tramas de fraude de IVA, de truchas o de fraude carrusel), el posible delito se persiga desde que con una o varias declaraciones trimestrales (o, en su caso, mensuales) se supere el umbral de 120.000 euros de defraudación, sin tener que esperar a que concluya el plazo para la presentación de la declaración anual que determina la consumación del delito. Esta previsión trae consigo importantes problemas jurídicos. El preámbulo explica así este nuevo precepto: «De otra parte, se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito» (negrita nuestra). ¿Cómo podemos interpretar este texto? ¿Contempla el nuevo precepto una nueva forma de determinar la cuantía en el caso de las defraudaciones cometidas por organizaciones o grupos criminales, que supondría una excepción a la regla general del artículo 305.2.a) y haría que el delito se consumara en el trimestre (o en el mes) en el que la cuantía defraudada supera los 120.000 euros? ¿Se trata, en cambio, la nueva norma de la persecución de una tentativa de delito fiscal? ¿De un acto preparatorio?

Para valorar las consecuencias jurídicas de todo esto puede ser útil partir de un ejemplo. Supongamos que una sociedad que presenta autoliquidaciones trimestrales por IVA en el primer trimestre del año no presenta declaración alguna, o la autoliquidación que presenta refleja una base imponible por IVA inferior a la real que da lugar a una cuota impagada de 140.000 euros. Supongamos, además, que la Agencia Tributaria considera que esa sociedad está relacionada con una trama de truchas, por lo que presenta una denuncia en Fiscalía que da lugar a la incoación de un procedimiento penal por un Juez de Instrucción, a la detención de los responsables de la sociedad, a la intervención de sus comunicaciones telefónicas, al registro de sus instalaciones y/o al embargo de sus activos. Esa sociedad podría perfectamente incluir en la autoliquidación del segundo trimestre (o de cualquiera de los dos siguientes) la base imponible de IVA no declarada en el primero, que es cuando se devengó. Esa declaración sería extemporánea en términos tributarios, pero haría que la conducta fuera completamente atípica en términos penales. No habría cuantía defraudada alguna en el año natural, que es el período de referencia a efectos penales, y no se consumaría ningún delito cuando el 30 de enero del año siguiente terminara el plazo para la presentación de la declaración anual. No sería posible siquiera hablar de tentativa. No habría defraudación, no habría cuantía por encima del límite mínimo, no habría nada. El reconocimiento del hecho imponible y de la deuda y el pago se habrían producido dentro del plazo de declaración y pago válido a efectos penales, sin que pudiera hablarse tampoco de regularización en este ámbito.

En este punto asistimos una vez más a una discrepancia de criterios interpretativos o incluso normativos entre el ámbito tributario y el penal, que se salda generalmente favoreciendo la posición de la Administración Tributaria. Naturalmente, el nuevo inciso del artículo 305.2.a) no va a hacer que la Administración considere que en estos casos el delito se consuma desde el trimestre (o mes) en que se supera el umbral de 120.000 euros, lo que sería la consecuencia lógica del nuevo precepto, porque esto supondría adelantar el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Como ha establecido la STS 44/2003, de 3 de abril, en las defraudaciones por IVA la prescripción empieza a contar cuando termina el año natural y el plazo de presentación de la última declaración: «En segundo lugar se insiste en la prescripción, pre-

Este inciso sobre la perseguibilidad de las defraudaciones tributarias antes de que se determine la cuantía defraudada ha llevado a Bertrán Girón a considerar que este nuevo precepto da un apoyo normativo a quienes interpretan que la cuantía defraudada superior a 120.000 euros no es el resultado típico, sino una condición objetiva de punibilidad, cuestión esta sobre la que se sigue a estas alturas debatiendo tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. En palabras de Bertrán Girón: «La nueva redacción del art. 305.2 del C.P. nos permite reforzar esta posición, pues de considerarse elemento del tipo la cuantía difícilmente podría prever el legislador que se iniciara el proceso penal antes de que se hubiera constatado concretamente la cuantía defraudada. Sin embargo, como condición objetiva de punibilidad que entendemos que es, basta que se constate la superación del umbral de los 120.000 para que pueda iniciarse el proceso penal»<sup>20</sup>.

A nuestro juicio, esta posición no es correcta. Las condiciones objetivas de punibilidad, si afectan a la existencia misma de responsabilidad y no a la aplicación de un subtipo agravado, deben impedir la iniciación del procedimiento, por lo que el argumento no es válido. Y si alguna conclusión cabe extraer de la reforma es que la cuantía defraudada por encima de 120.000 euros constituye el resultado típico. Precisamente por eso la regularización en las condiciones del artículo 305.4 CP, con el completo reconocimiento y pago de la deuda que hace desaparecer tanto el desvalor de acción como el desvalor de resultado, excluye la antijuridicidad del hecho. Habría, por ello, una contradicción si por una parte se exige el pago íntegro de la deuda tributaria como condición para dejar sin efecto el des-

tendiendo que su cómputo se realice por trimestres, al tratarse de un impuesto de liquidación trimestral. Esta tesis carece de sustento legal pues el párrafo segundo del art. 305 del Código Penal de 1995 (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada período de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada período anual hasta que este período termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada». Esta afirmación del Tribunal Supremo de que en las defraudaciones de IVA nos hallamos ante una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural conduce justamente a que en el ejemplo antes propuesto no hay siquiera conducta típica.

<sup>20</sup> F. Bertrán Girón: «El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades», *Carta Tributaria - Monografías*, nº 20, Sección Monografías, noviembre 2012.

valor de resultado y, con ello, la ilicitud de la conducta y, por otra, se sostiene que la cuantía de la deuda tributaria es una mera cuestión de punibilidad ajena al alcance del tipo. De hecho, el propio Bertrán Girón evita esta contradicción considerando (a nuestro juicio en contra de la intención evidente del legislador) que la regularización sigue siendo un supuesto de exclusión de la punibilidad.

Por lo demás, permanecen tras la reforma las objeciones de siempre a la consideración del perjuicio por encima de 120.000 euros como una condición objetiva de punibilidad. Las dos características que definen las condiciones objetivas de punibilidad son (i) su carácter puramente objetivo y (ii) su desvinculación de la conducta típica, de donde deriva que las condiciones objetivas de punibilidad no tienen que estar abarcadas por el dolo del autor. Estos elementos es obvio que no concurren en el caso de la cuantía de la defraudación. Su conexión con la conducta típica es evidente y, en aplicación del principio de culpabilidad, hay que estimar que la cuantía defraudada tiene necesariamente que estar abarcada por el dolo, aunque sea solo a título de dolo eventual. Finalmente, hay un argumento que resulta a nuestro entender importante y que hasta donde sabemos no ha sido aducido. Si consideramos que la cuota en una cuantía superior a 120.000 euros es una mera condición objetiva de punibilidad, tendremos que concluir que todos los impagos intencionados (o colaboraciones en ellos) de deudas tributarias son penalmente típicos y antijurídicos, aunque sean de una cuantía insignificante. Si se opta por esta calificación, entonces todo impago doloso de un impuesto, aunque sea por una cuantía irrisoria, será constitutivo de una conducta típica y antijurídica de delito fiscal, que no da lugar a la imposición de una pena por un mero criterio político-criminal de oportunidad. Esta conclusión es, obviamente, absurda.

Chico de la Cámara señala que toda esta polémica resultado v. condición objetiva de punibilidad debería considerarse zanjada desde la célebre STC 120/2005 y la posterior STC 129/2008. La STC 120/2005 parte como premisa de que la reducción de ingresos de la Hacienda Pública provocada por el obligado tributario no es por sí sola suficiente para permitir la aplicación del tipo del delito fiscal, punto de partida que debería ser evidente pero que, por desgracia, no lo es en muchos casos. La STC 120/2005 añade, como exigencia ineludible para la apreciación de responsabilidad penal, que ese *resultado típico* (el perjuicio a la Hacienda Pública) debe estar *directamente* ligado al *dolo* de la

defraudación: «*La evidente merma de los ingresos a la hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la Sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código Penal de 1973. 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*» (negrita nuestra). Por tanto, el *perjuicio típico*, que equivale al *resultado perjudicial* para la Hacienda Pública (i.e., la concreta cuantía defraudada), no solo está ligado a la conducta típica, sino que la acción u omisión dolosa del autor tiene que estar *directamente encaminada* a su producción. A partir de esta declaración, habría que concluir que, en palabras de Chico de la Cámara, «*nuestro Tribunal Constitucional zanja dicha cuestión posicionándose a favor*» de que la cuantía defraudada es un elemento del tipo<sup>21</sup>.

## 5 · CONTINUACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN Y EL COBRO EN LA VÍA TRIBUTARIA (ART. 305.5 CP)

Otra novedad importante introducida por la Ley Orgánica 7/2012 es la posibilidad de que se liquiden por separado la cuota impagada que deriva de la defraudación (la llamada «cuota dolosa») y la que es ajena a la defraudación (la «cuota no dolosa»). El nuevo artículo 305.5 CP así lo contempla: «*Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública*».

Esta posibilidad de liquidar por separado la cuota dolosa y la no dolosa, que por primera vez se refleja de forma clara en el Derecho positivo, a nuestro juicio puede provocar una incorrecta fragmenta-

<sup>21</sup> P. Chico de la Cámara: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Pamplona, 2012, págs. 60-62. La Instrucción 3/2007 de la Fiscalía General del Estado antes mencionada habla de «*[l]a exigencia de que la cantidad típica de ciento veinte mil euros sea defraudada en el período mencionado*» (negrita nuestra), por lo que parece asumir que la cuantía defraudada es un elemento del tipo.

ción de la deuda tributaria. El artículo 180.1 de la Ley General Tributaria establece que «[s]i la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal» (negrita nuestra). Esta es la regulación tradicional en nuestro ordenamiento de la relación entre el procedimiento tributario y el procedimiento penal en los casos en que se aprecie la posible existencia de delito fiscal<sup>22</sup>. Este precepto había dado lugar a una discusión doctrinal sobre si la suspensión o paralización afectaba al procedimiento tributario de inspección o solo al procedimiento sancionador<sup>23</sup>. Pero, en la práctica, lo normal era que el procedimiento de inspección quedara en suspenso mientras se tramitaba el procedimiento penal. Y en el procedimiento penal se podía tener en cuenta, al determinar la cuota presuntamente defraudada, cualquier gasto, elemento que dedujera la base imponible, deducción, etc., que por la razón que fuese no se hubiese aplicado al hacer en su momento la autoliquidación.

La aplicación del artículo 305 CP requiere hacer una liquidación de la cuota que resulte del impuesto y ejercicio en que puede haberse producido la defraudación, porque es esta liquidación la que permitirá establecer si el sujeto pasivo ha incumplido sus obligaciones tributarias y, en caso afirmativo, por qué importe<sup>24</sup>. Ese incumplimiento de las obligaciones tributarias no es por sí solo suficiente, porque para que dé lugar a responsabilidad penal será necesario además que haya actuación dolosa y defraudación. Por ello, una vez determinada la cuota impagada, solo la parte que derive de una actuación dolosa (de una defraudación) será relevante a efectos de la aplicación del tipo delictivo. Pero

antes de llegar a ese punto hay que saber si hay cuota impagada y cuál es su importe, vinculado o no a una defraudación. Si no resulta cuota o si esta es inferior a 120.000 euros, no habrá delito alguno, con independencia de que haya o no además una actuación fraudulenta. Nuevamente puede ser útil un ejemplo. Supongamos que una empresa ha aumentado indebidamente sus gastos en el Impuesto sobre Sociedades utilizando facturas falsas, que no se corresponden con servicios realmente prestados<sup>25</sup>, de forma que, si se excluyeran esos gastos indebidamente deducidos, la cuota del impuesto aumentaría en 100.000 euros. Supongamos, además, que en el mismo ejercicio la empresa se ha deducido como gasto por amortización del inmovilizado unos importes que la Administración Tributaria considera incorrectos, al haberse aplicado unos porcentajes de amortización superiores a los que la Inspección estima aplicables, pero partiendo en todo caso de que el inmovilizado existe, la amortización es procedente y todo se reduce a una legítima discusión entre Administración y administrado sobre la interpretación adecuada de la norma tributaria. Supongamos que, si se aceptara el criterio de la Administración en cuanto a la amortización, la cuota del impuesto aumentaría otros 30.000 euros. ¿Estamos aquí ante un delito fiscal? Es evidente que no, ya que la cuota que deriva de la defraudación por uso de facturas falsas es inferior a 120.000 euros y la parte relativa a la amortización no debe tener en ningún caso trascendencia penal.

Veamos ahora el mismo ejemplo pero con un par de cambios. El aumento en la cuota que derivaría de eliminar los gastos de las facturas falsas es de 150.000 euros. Pero resulta que la empresa ha aplicado unas tasas de amortización inferiores a las procedentes (o no ha tenido en cuenta por error otros gastos que habrían reducido correctamente la base imponible del impuesto), de forma que, si se aplica la amortización correcta (o se incluyen los gastos no incluidos en la autoliquidación) resultaría una cuota inferior en 40.000 euros. Si tenemos en cuenta una y otra correcciones resulta una cuota impagada de 110.000 euros, por debajo del límite mínimo. ¿Hay delito fiscal en este caso? Es claro que no, ya que, por mucho que haya habido una defraudación (que tendrá la consecuencia que proceda, tanto en el ámbito administrativo como en el

<sup>22</sup> El texto del actual artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, anterior artículo 180, no se ha visto modificado por el Real Decreto-ley 12/2012.

<sup>23</sup> Puede verse una descripción detallada de esta polémica en J. A. Sanz Díaz-Palacios, *Derecho tributario y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona, 2009, págs. 63-75. Sanz Díaz-Palacios rechaza, a nuestro juicio con acierto, la posibilidad de continuar el procedimiento inspector.

<sup>24</sup> *Vid.* lo que decimos en la nota 2 sobre el uso de los términos «cuota» y «cuota defraudada».

<sup>25</sup> Utilizamos aquí el adjetivo «falsas» en un sentido no técnico, sin prejuizar, por no ser el objeto de este trabajo, si se trata de un delito de falsedad documental.

penal, en este caso por la posible comisión de una falsedad documental), no ha habido una cuota superior a 120.000 euros.

Todo esto se complica con la separación que realiza el nuevo artículo 305.5 CP. Si, en el ejemplo que acabamos de ver, se liquidan por separado la cuota dolosa y la no dolosa, ¿a cuál de ellas imputamos los gastos no incluidos en su día en la autoliquidación? ¿En cuál de las dos liquidaciones debe realizarse esa valoración y siguiendo qué criterios?<sup>26</sup> El artículo 56 de la Ley General Tributaria establece lo que debe entenderse por cuota tributaria: la cuota íntegra se determina aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable; la cuota líquida es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo; y la cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo. La determinación de la cuota impagada cuando hay un procedimiento penal la debe hacer el juez penal, no la Administración, aunque el juez puede valerse del apoyo de la prueba pericial. Esto es algo sobre lo que no hay la más mínima duda ni en la doctrina ni en la jurisprudencia. Y al hacer esa liquidación el juez penal debe aplicar las normas tributarias que integran la norma penal en blanco que es el delito del artículo 305 CP, entre ellas el artículo 56 de la Ley General Tributaria. Por ello, la distinción entre cuota dolosa y cuota no dolosa tiene importancia para excluir de la cuota impagada (del resultado) la parte no afectada por la conducta típica (por la defraudación), pero no exime al juez de determinar la cuota según establece la normativa del impuesto y teniendo en cuenta todos los elementos relevantes. El juez penal no puede

tomar la cuota dolosa y olvidarse del resto, dejándolo en manos de la Administración.

El artículo 305.5 CP añade que la liquidación de la cuota no dolosa se sujetará a la tramitación y recursos ya existentes, mientras que la liquidación de la parte dolosa será objeto de una regulación separada: «*La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior [la de la cuota no dolosa] seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal*».

Por último, el nuevo artículo 305.5 CP permite no solo que continúe el procedimiento de inspección y de liquidación tanto de la cuota dolosa como de la no dolosa, sino que permite además que la Administración Tributaria proceda al cobro de ambas. Se excluye en principio la paralización por prejudicialidad penal del procedimiento tributario de liquidación y cobro, sin distinción alguna entre la parte dolosa y la no dolosa, aunque se permite que el juez penal puede suspender las actuaciones de ejecución. Así lo expresa el artículo 305.5: «*La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación*».

Parece evidente que estas complejas liquidaciones y acciones de cobro hacen necesaria una nueva regulación en el ámbito tributario, tanto de la parte dolosa como de la no dolosa, aunque el párrafo segundo del artículo 305.5 se remita a esa nueva regulación solo en cuanto a la parte dolosa. Montero Domínguez hace hincapié en la necesidad de modificar la Ley General Tributaria para poder hacer estas liquidaciones, que —añade— no pueden corresponder con ninguna de las actualmente reguladas<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Calvo Vérguez intenta superar este dilema señalando que cuando el procedimiento penal pueda afectar a la determinación de la liquidación de la cuota no dolosa, la Administración Tributaria deberá suspender el procedimiento por prejudicialidad penal: «*De este modo, existiendo indicios de delito, y tras remitir las actuaciones al Ministerio fiscal o pasar el tanto de culpa al juez penal, la Administración tributaria habría de valorar si la decisión que en su día se adopte en la vía penal tiene o no una influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la liquidación. Siendo del resultado de dicha valoración positivo, la Administración habría paralizar el procedimiento de liquidación, no ya sólo el correspondiente a los conceptos y ejercicios objeto de actuaciones penales, sino también todos los procedimientos de liquidación en curso que puedan verse afectados*». Vid. J. Calvo Vérguez, «El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre», *Quincena Fiscal* 3, Febrero I – 2013, pág. 62.

<sup>27</sup> A. Montero Domínguez, «La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública», *CISS Tribuna Fis-*

En el ámbito penal las liquidaciones y acciones de cobro deberían seguir a nuestro juicio estos principios: (i) la cuota impagada en el impuesto y ejercicio por el que se imputa una defraudación debe determinarla el juez penal; (ii) las liquidaciones que de acuerdo con el nuevo artículo 305.5 realice la Administración no vinculan en ningún caso al juez penal, que podrá, por ejemplo, incluir en su liquidación gastos que la Administración no haya aceptado al liquidar la cuota no dolosa; (iii) el juez penal debe realizar una liquidación de la cuota tributaria, no solo de la cuota dolosa, y debe tener en cuenta por ello todos los elementos de la base imponible, todas las deducciones, etc.; (iv) una vez que el juez penal ha realizado la liquidación, solo podrá tener en cuenta, para determinar si hay o no delito fiscal (y, en caso afirmativo, el importe de la cuantía defraudada, con objeto de fijar la responsabilidad civil y las multas), la parte de dicha cuota que deriva directamente de la defraudación (la cuota dolosa); (v) la liquidación y cobro de la cuota dolosa que permite el nuevo artículo 305.5 tienen en todo caso carácter provisional.

## 6 · NUEVO SUBTIPO AGRAVADO (ART. 305 BIS CP)

### 6.1 · Configuración del subtipo y pena

La Ley Orgánica 7/2012 ha dado nueva redacción al subtipo agravado del delito fiscal, que antes figuraba dentro del artículo 305.1 CP, situándolo ahora en un nuevo artículo 305 bis. El nuevo subtipo sigue configurado como un tipo mixto alternativo, por lo que valdrá con que concurra cualquiera de las circunstancias específicas de agravación en él

---

*cal, nº 263, noviembre-diciembre 2012, págs. 7-14: «A tal efecto se prevé la liquidación de los conceptos tributarios que no se encuentren 'contaminados' por la acción penal y la de aquellos otros que estén en base del ejercicio de ésta, previéndose la necesaria modificación de la normativa tributaria (LGT) que habrá de incorporar un nuevo tipo de liquidaciones como consecuencia de esta posibilidad, liquidaciones que, por su peculiar génesis, no se pueden corresponder, en opinión de quien esto suscribe, con ninguna de las actualmente reguladas en sede tributaria, sin tener que mencionar, por obvia, la necesaria adecuación de la norma legal tributaria en los aspectos sustantivos y gestores vinculados a los procedimientos de aplicación de los tributos (procedimientos de comprobación e investigación y procedimiento de recaudación), a los vinculados a las facultades de revisión en vía administrativa y a los atinentes a la aplicación de la potestad sancionadora, que se verán afectados por la modificación del Código Penal (amén de las reglamentarias), debiendo adaptarse, todas ellas, a la nueva figura creada» (pág. 11, negrita nuestra).*

previstas para que deba aplicarse el subtipo cualificado.

Dichas circunstancias cambian con respecto a la regulación anterior, como en seguida veremos. También se modifica la pena: se pasa de la mitad superior de la pena del tipo básico (que con el rango punitivo de dicho tipo básico suponía una pena de 3 a 5 años de prisión y multa de 3, 5 a 6 veces la cuantía defraudada) a una pena de 2 a 6 años de prisión y multa del doble al séxtuplo. Esto significa que el límite mínimo de la pena del nuevo subtipo agravado es más bajo que antes (dos años de prisión en lugar de tres años), pero es más alto el límite máximo (seis años de prisión en lugar de cinco). Esta agravación del límite máximo trae consigo que el plazo de prescripción en estos casos será de diez años, en lugar de cinco. A la prescripción nos referiremos en el apartado siguiente. Antes de ello, trataremos ahora los supuestos que dan lugar al subtipo agravado de acuerdo con el nuevo artículo 305 bis.

### 6.2 · Límite objetivo de 600.000 euros en la agravación de especial trascendencia

La agravación por especial trascendencia y gravedad atendiendo al importe de lo defraudado del artículo 305.1.b) anterior se establece ahora en un umbral objetivo de 600.000 euros. Según el artículo 305 bis 1 a), concurre el subtipo agravado cuando «la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros». El preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 expone que este importe es el «límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia». Es acertada la utilización del participio «apuntado», ya que en la jurisprudencia no hay más que un único precedente: la STS 31/2012, de 19 de enero.

El autor de este trabajo participó en la redacción del recurso de casación que dio lugar a la STS 31/2012. El motivo en que se alegaba la incorrecta aplicación del entonces subtipo agravado de especial trascendencia y gravedad de la defraudación de la letra b) del artículo 305.1 CP se basaba fundamentalmente en los siguientes argumentos: (i) no existen en la jurisprudencia apenas precedentes de aplicación de la agravante específica de especial trascendencia y gravedad, lo que indica que no se ha considerado aplicable en supuestos en que, como ocurría en el caso enjuiciado, las cuotas defraudadas eran inferiores a un millón de euros; (ii) se ha aplicado el tipo básico, y no el agravado, en supuestos en que las defraudaciones eran de

varios millones de euros, sin que nadie haya cuestionado la corrección de esa calificación penal; (iii) las cifras de facturación y de beneficios de las empresas son lógicamente muy superiores a la media de los ingresos de las familias, siendo por ello mucho más probable encontrar cuotas superiores a 120.000 en los impuestos que gravan la actividad de las empresas (Impuesto sobre Sociedades e IVA) que en los impuestos que gravan a las familias, por lo que, si el legislador hubiera considerado más grave la defraudación en el IVA o en el Impuesto sobre Sociedades que en el IRPF, habría castigado las defraudaciones de estos impuestos con tipos específicos, y no lo ha hecho; (iv) una determinación objetiva por múltiplos del límite mínimo (el argumento de múltiplos lo había utilizado la Audiencia Provincial en la sentencia recurrida) obligaría, de ser coherentes con lo que el legislador ha hecho en el delito de estafa (el delito de defraudación por excelencia), a establecer un límite objetivo elevadísimo para el subtipo agravado, ya que en el delito de estafa el límite mínimo para que el hecho sea delictivo se fija en 400 euros y el subtipo agravado de especial trascendencia se había fijado jurisprudencialmente (antes de la reforma de la Ley Orgánica 5/2010) en unos 36.000 euros, 400 veces más que el umbral mínimo; (v) la aplicación de los principios de lesividad y proporcionalidad debe conducir a considerar que la lesividad y el desvalor de defraudaciones por cuantías como estas quedan en todo caso abarcados por el tipo básico.

La STS 31/2012 rechaza todos estos argumentos y adopta un criterio puramente objetivo y único para todos los impuestos y obligados tributarios. Lo hace, además, a partir de un curioso cálculo, que se describe de esta forma:

*«Razones de lógica y ponderada aplicación de esta agravante específica, atendido el principio de seguridad jurídica para el logro de la debida unificación en la aplicación de las normas, nos lleva a considerar que debe existir un criterio que justifique la agravación.*

*Con esas miras, se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total suma-*

*ba 56.064.694,70, es decir más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54. La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito.*

*Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior; pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia».*

Este curioso cálculo es, en nuestra opinión, bastante discutible. Basten un par de datos también objetivos. El primero, que, frente a lo que dice el Tribunal Supremo, el importe de 600.000 euros no supera en bastante la media de 519.117 euros, sino que solo es superior a la media en un 15,6%. El segundo, que el cálculo no tiene en cuenta el efecto de la inflación. Teniendo en cuenta que el cálculo empieza en el año 1990 y que los recursos de casación por delito fiscal que llegan al Tribunal Supremo se refieren casi siempre a impuestos de muchos años antes, el efecto de la inflación sería muy considerable. No es exagerado aventurar que, de haberse utilizado precios constantes del año 2012, el límite habría sido seguramente dos o tres veces el establecido.

En cualquier caso, toda esta cuestión, aunque tenga interés para conocer el origen de la nueva agravación, es irrelevante en la actualidad, ya que el umbral de 600.000 euros es ahora, por desgracia, Derecho positivo. Si pueden servir estas reflexiones para la calificación penal de los muchos procedimientos aún no resueltos (o que se inicien en los próximos años) por presuntas defraudaciones en ejercicios anteriores a 2012<sup>28</sup>.

Chico de la Cámara hacia el año pasado la siguiente propuesta *de lege ferenda* en una monografía

<sup>28</sup> La Ley Orgánica 7/2012 entró en vigor el 17 de enero de 2013, a los 20 días de su publicación en el BOE el 28 de diciembre de 2012. Esto significa que las defraudaciones por Impuesto sobre Sociedades, IRPF e IVA del ejercicio de 2012 se consumarán bajo la vigencia del nuevo texto legal.

sobre la reforma del delito fiscal en la Ley Orgánica 5/2010:

*«En todo caso, si defendemos como bien jurídico protegido la función financiera que realiza el Estado, entendemos que el límite cuantitativo de 120.000 euros no resulta acorde con dicha tutela, pues resultará más fácil incurrir en la conducta típica por la defraudación de dicho importe para aquellas entidades jurídicas que tengan un volumen alto de facturación. Por ello, entendemos que la deseada reforma del art. 305 del Código Penal podría llevar a que la cuantía defraudada supusiera al menos un determinado porcentaje respecto de la cuota tributaria declarada, fijando un umbral mínimo porcentual necesario para incurrir en el tipo objetivo. En nuestra opinión, dicha propuesta de lege ferenda aseguraría la exclusión de comportamientos defraudatorios que aun superando el límite de los 120.000 euros, fueran sin embargo atípicos penalmente haciendo una valoración en conjunto de la actuación del obligado tributario sobre la base del tanto porcentual defraudado en relación con el importe declarado»<sup>29</sup>.*

La reforma de la Ley Orgánica 7/2012 no solo no ha seguido esta acertada propuesta, sino que ha hecho exactamente lo contrario, al establecer un umbral cuantitativo único de carácter objetivo (y de escaso importe) para el nuevo subtipo agravado. El resultado es una agravación *de facto* de las defraudaciones cometidas por empresas y un aumento de los riesgos jurídicos a los que estas se enfrentan.

### **6.3 · Agravación por cometerse la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal**

El artículo 305 bis 1 b) castiga también con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando *«la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal»*. El anterior artículo 305.1.b) contemplaba como subtipo agravado *«la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo (...) a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios»*. Ahora basta con que haya una

organización o grupo criminal, aunque afecte a un único obligado tributario.

La Ley Orgánica 5/2010 ha introducido, dentro el Título sobre los *«delitos contra el orden público»* (Título XXII del Libro II), un nuevo capítulo con la rúbrica *«De las organizaciones y grupos criminales»*, que tiene tres nuevos preceptos, los artículos 570 bis, ter y quáter. En el artículo 570 bis se definen así las organizaciones criminales: *«A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos, así como de llevar a cabo la perpetración reiterada de faltas»*. En ese artículo se castiga con diversas penas el promover, constituir, organizar, coordinar o dirigir una organización criminal, así como el participar activamente en la organización, formar parte de ella o cooperar económicamente o de cualquier otro modo con la misma, dependiendo la pena concreta de la gravedad de los delitos que la organización tenga como finalidad cometer.

El artículo 570 ter define en estos términos los grupos criminales: *«A los efectos de este Código se entiende por grupo criminal la unión de más de dos personas que, sin reunir alguna o algunas de las características de la organización criminal definida en el artículo anterior, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de delitos o la comisión concertada y reiterada de faltas»*. Comparando ambas definiciones, parece que la diferencia entre organizaciones y grupos es que las primeras tienen un carácter estable o por tiempo indefinido y un reparto preciso de tareas o funciones, mientras que los segundos tienen un carácter más espontáneo, menos duradero. Las penas con las que el artículo 570 ter castiga la constitución, financiación o integración de grupos criminales son menos severas que las referidas a las organizaciones criminales del artículo anterior.

El encaje entre el subtipo agravado del artículo 305 bis 1 b) y los artículos 570 bis y ter no parece fácil. Las definiciones de organización criminal y grupo criminal que figuran en estos artículos están referidas no solo a estos delitos, sino a cualquier otro de los que figuran en el Código Penal (*«A los efectos de este Código se entiende por...»* empiezan diciendo las dos definiciones), por lo que puede pensarse que la interpretación de qué es organización y grupo criminales en el artículo 305 bis 1 b) ha de acudir en todo caso a los artículos 570 bis y ter. Sin embargo, parece completamente desproporcionado que todo

<sup>29</sup> P. Chico de la Cámara: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Pamplona, 2012, págs. 61-62.

delito fiscal en el que intervengan más de dos personas se convierta de forma casi automática en una de las conductas agravadas, conclusión difícil de evitar si tomamos en su literalidad las definiciones de los artículos 570 bis y ter.

Por otra parte, en los artículos 570 bis y ter las conductas relativas a organizaciones criminales son claramente más graves que las referidas a grupos criminales, mientras que en el artículo 305 bis 1 b) son equivalentes. Además, las penas con las que se castiga a quienes realicen en relación con organizaciones las conductas antes descritas son mucho más graves que las que derivan de aplicar el subtipo agravado del artículo 305 bis. La relación entre el artículo 305 bis 1 b) y los artículos 570 bis y ter es una relación de concurso de normas, que, aplicando el principio de especialidad del artículo 8.1ª CP, debe llevar a que se aplique solo el precepto del artículo 305 bis 1 b).

Estas contradicciones son difíciles de salvar y exigirán una interpretación mesurada por parte de los Tribunales.

#### **6.4 · Agravación por utilización de personas interpuestas, de negocios o instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales o territorios de nula tributación**

El artículo 305 bis 1 c) añade una última agravación específica por la utilización de personas interpuestas, de negocios o instrumentos fiduciarios, o de paraísos fiscales o territorios de nula tributación. El artículo 305 bis 1 c) dice exactamente esto: «*Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito*».

De los distintos supuestos que aparecen en este artículo, solo la utilización de personas interpuestas figuraba ya en la redacción anterior, en concreto en el artículo 305.1.a). Aun así, esta agravación también se amplía en la reforma. En el artículo 305.1.a) del texto anterior el subtipo se aplica cuando la utilización de personas interpuestas haga que «*quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario*». En el nuevo texto el subtipo se aplica cuando la utilización de personas interpuestas (que incluyen

ahora también los entes sin personalidad jurídica) «*oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito*». No es necesario ya que se oculte, basta con que se dificulte, y se castiga con pena agravada la utilización de personas interpuestas aunque no impida determinar la identidad del obligado tributario, si al menos dificulta la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del responsable.

Los demás supuestos del artículo 305 bis 1 c) CP son nuevos y su interpretación resulta tan problemática como la de los anteriores. Empecemos por la agravación por utilización de negocios o instrumentos fiduciarios. Según Calvo Vérguez, se justifica por lo siguiente: «*La realización de negocios o instrumentos fiduciarios podrá también fundamentar la aplicación del subtipo agravado, al concurrir en el presente caso un plus de antijuridicidad en el desvalor de la acción de quien acude a complejos negocios jurídicos con la finalidad de defraudar a la Hacienda*» (negrita nuestra)<sup>30</sup>. El problema es que en ninguna parte se define qué son los «*negocios o instrumentos fiduciarios*». Y no puede aceptarse que la mera utilización de «*complejos negocios jurídicos*» dé lugar a una agravación, ya que en muchos casos esa *complejidad* no será otra cosa que la forma como se materializa la defraudación, que ya está castigada en el tipo básico, por lo que puede incurrirse en un inconstitucional *bis in idem* si esa defraudación ya penada la consideramos además constitutiva de una agravación específica. A esto hay que añadir que —como en seguida veremos— los negocios fiduciarios se hallan más cerca del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la Ley General Tributaria (antiguo fraude de ley tributaria) que de la simulación, por lo que su inclusión expresa en el tipo (en el subtipo agravado además) va en contra de la limitación del alcance del delito fiscal en aplicación de las exigencias del principio de legalidad que estableció la histórica STC 120/2005.

Los tributaristas que se han ocupado de los negocios fiduciarios han tendido a considerar que se trata de negocios lícitos en los que se produce, como en la *fiducia* del Derecho romano, una transmisión de la propiedad de un bien unida a una obli-

<sup>30</sup> J. Calvo Vérguez: «El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre», *Quincena Fiscal* 3, febrero I – 2013, pág. 69.

gación del adquirente a favor del transmitente de actuar en relación con dicho bien de una determinada forma. Delgado Pacheco destaca que los negocios fiduciarios normalmente reflejan el complejo negocial querido por las partes y no suponen formas de simulación: «En el caso del negocio fiduciario, normalmente nos vamos a encontrar ante un negocio traslativo del dominio, realmente querido, que forma un complejo negocial con un acuerdo obligacional entre las mismas partes por el cual quien ha recibido la cosa se obliga a devolverla, en determinadas condiciones o bajo ciertas circunstancias. En ocasiones, como ha tenido ocasión de reconocer la jurisprudencia, el negocio tributario limita con el negocio simulado, pero, se ha aceptado mayoritariamente que cabe un negocio real, no simulado, traslativo del dominio, con efectos frente a terceros, combinado con ese acuerdo obligacional de devolución»<sup>31</sup>. De igual forma, partiendo de la teoría del doble efecto acuñada por la jurisprudencia civil (según la cual el negocio fiduciario produce un efecto real de transmisión del dominio y un efecto obligacional en cuanto a la obligación personal que asume el fiduciario), Falcón y Tella concluye que el Derecho tributario debe reconocer los efectos de los negocios fiduciarios: «Si se acepta esta teoría del doble efecto es claro que el negocio fiduciario ha de respetarse plenamente a efectos fiscales. Así lo entiende la única resolución que, en lo que conozco, se ocupa desde la óptica tributaria de un negocio fiduciario, calificándolo expresamente como tal. Se trata de la resolución del TEAR Andalucía de 27 de mayo de 1999»<sup>32</sup>.

En cambio, en fechas más recientes Báez Moreno considera el negocio fiduciario como un «vehículo a las más variadas estrategias elusivas», ya que «los negocios fiduciarios tratan de alterar, de forma artificiosa, los criterios ordinarios de imputación de rentas y/o patrimonios, en definitiva, lo que en terminología tradicional viene designándose como el elemento subjetivo del hecho imponible»<sup>33</sup>.

Las referencias a «entes sin personalidad jurídica interpuestos» y a «instrumentos fiduciarios» pueden

hacer pensar que el legislador quiere perseguir la utilización fraudulenta de instituciones fiduciarias como los trusts del Derecho angloamericano. Un trust es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada *settlor*, transfiere la propiedad de uno o varios activos a otra persona, llamada *trustee*, para que esta ejercite dicho derecho, administrando los activos y, en su caso, disponiendo de ellos, en favor de determinadas personas, denominadas *beneficiaries*. En Derecho inglés se dice que el *trustee holds the property on trust for the beneficiary*. Los bienes transmitidos con la constitución del trust forman un patrimonio separado, llamado *trust fund* o *trust estate*. Por ello, los acreedores del trustee no pueden dirigirse contra el *trust fund*, que sólo responde de las deudas del propio fondo. El trust no tiene personalidad jurídica. El *legal title* sobre los bienes del patrimonio del trust lo tiene el trustee, que es quien contrata en su propio nombre con cualquier tercero. Por ello, los trusts no se inscriben en ningún registro público. El trust es una institución jurídica que nace en el Derecho inglés en el ámbito de la equidad, o *equity*. Esto es así porque, dado que la transmisión de la propiedad al trustee es plena de acuerdo con las normas del *common law*, el cumplimiento de los deberes fiduciarios del trustee sólo podía exigirse en los tribunales de equidad o *equity courts*, no en las *common law courts*. Esto hizo que todo el Derecho de trusts se creara en Inglaterra fundamentalmente a partir de las resoluciones de la *Court of Chancery*, el principal tribunal de equidad<sup>34</sup>. En definitiva, los trusts son instituciones jurídicas no solo perfectamente lícitas, sino muy habituales en el mundo anglosajón, por lo que no pueden considerarse sin más estructuras sospechosas de servir para la defraudación tributaria en otras jurisdicciones. De hecho, algunos autores han propuesto la introducción en nuestro Derecho de formas de fiducia semejantes a los trusts, dado que su flexibilidad permite conseguir efectos jurídicos lícitos que no se alcanzan con las instituciones ya existentes en nuestro ordenamiento<sup>35</sup>.

31 A. Delgado Pacheco: «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Los negocios anómalos en el Derecho tributario español*, nº 16, 3ª época, septiembre 2000, págs. 69-110 (en pág. 79).

32 R. Falcón y Tella: «Negocios fiduciarios: régimen tributario», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Los negocios anómalos en el Derecho tributario español*, nº 16, 3ª época, septiembre 2000, págs. 191-212 (en pág. 197).

33 A. Báez Moreno: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Pamplona, 2009, págs. 49 y 55.

34 Vid. G. Moffat, G. Bean y R. Probert, *Trusts Law*, Cambridge, 5ª ed., 2009; A. Hudson, *Equity and Trusts*, Londres, 6ª ed., 2010. En relación con el Derecho español, vid. M. Virgós Soriano, *El trust y el Derecho español*, Madrid, 2006. En la actualidad los principios de equidad del trusts law se han plasmado en leyes (*statutes*), especialmente en jurisdicciones distintas de la inglesa.

35 Vid. S. Nasarre Aznar y E. Rivas Nieto: «Trust e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales, Documentos*, nº 28/06.

En definitiva, los negocios e instrumentos fiduciaros no son en modo alguno vehículos de defraudación *per se*, por lo que su inclusión en la nueva regulación del delito fiscal, como subtipo agravado además, no parece muy afortunada. Es cierto que el artículo 305 bis 1 c) exige que la utilización de los negocios o instrumentos tributarios «oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito». Sin embargo, esta aparente limitación del alcance del subtipo agravado parece delatar en realidad una consideración defraudatoria *prima facie* del negocio fiduciario. Una posición semejante se aprecia en la insistencia en apreciar sospecha de ilicitud en la llamada «*planificación fiscal agresiva*» que se observa en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013<sup>36</sup>.

El último supuesto de agravación específica que figura en el artículo 305 bis 1 c) es el de la utilización de paraísos fiscales o territorios de nula tributación. El preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 lo explica así: «*Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*». La disposición adicional 1ª de la Ley 36/2006 establece que «*[t]endrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente*» y que «*[e]xiste nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda*». Añade la disposición adicional 1ª que «*[s]e considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo*».

Según el informe del Observatorio de la Responsabilidad Social Corporativa sobre las memorias del ejercicio de 2010 de las empresas del Ibex 35, «*se ha podido evidenciar que 30 de las 35 empresas analiza-*

*das (86%) poseen empresas participadas en países considerados como paraísos fiscales*»<sup>37</sup>. Aunque la definición de paraíso fiscal que utiliza el Observatorio es más amplia que la de la disposición adicional 1ª de la Ley 36/2006, esta cifra da una idea de los riesgos jurídicos en que pueden incurrir las grandes empresas españolas.

En lo que se refiere a las entidades financieras, el Banco de España incluyó en la *Memoria de la Supervisión Bancaria del año 2003* una serie de recomendaciones sobre las actividades desarrolladas en centros *off-shore*. Son las siguientes: (i) máxima implicación de los órganos de administración de la matriz; (ii) clara identificación de las actividades realizadas por cada establecimiento *off-shore*; (iii) control efectivo de la matriz del grupo bancario sobre las actividades *off-shore*; (iv) transparencia en las cuentas anuales<sup>38</sup>.

La conclusión de este apartado es que a partir de la reforma la probabilidad de que en los procedimientos por delito fiscal se impute la comisión del subtipo agravado ha aumentado considerablemente, incrementando con ello los riesgos legales para las empresas en este ámbito tan importante.

## 7 · PRESCRIPCIÓN DECENAL EN EL SUBTIPO AGRAVADO (ARTS. 305 BIS Y 131 CP)

Como antes hemos anticipado, al fijarse el límite máximo de la pena del subtipo agravado en seis años de prisión, el plazo de prescripción se eleva en este caso a diez años, ya que el artículo 131.1 CP establece que prescriben a los diez años los delitos cuya pena máxima sea de prisión o inhabilitación por más de cinco años y menos de diez. De esta forma, se llega por fin al plazo de prescripción de diez años para (parte de) los delitos fiscales, después del intento frustrado de 2010 durante la tramitación de lo que sería la Ley Orgánica 5/2010. El Anteproyecto de dicha Ley modificaba el artículo 131.1 CP para establecer un plazo de prescripción de diez años para «*los delitos contemplados en los artículos 305 a 309 de este Código*». Esta fijación de un plazo de prescripción específico para determinados delitos, alejándose de la regla tradicional de

<sup>36</sup> Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013.

<sup>37</sup> Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa: *La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del Ibex 35. Análisis del Ejercicio 2010*, pág. 61.

<sup>38</sup> Banco de España: *Memoria de la Supervisión Bancaria en España del año 2003*, págs. 107-109.

hacer depender el plazo de la gravedad de la pena (salvo en los delitos de excepcional gravedad, como el genocidio o el terrorismo, art. 131.4 CP), fue objeto de críticas por tratarse de un tratamiento singular difícilmente justificable. Esto hizo que en el Proyecto que el Gobierno envió a las Cortes se eliminara esa modificación del artículo 131.1 CP, pero en su lugar se aumentó la pena máxima del tipo básico del artículo 305.1 CP de cuatro a seis años, agravación de la pena que parecía tener como finalidad que el plazo de prescripción de dichos delitos pasara a ser de diez años. Sin embargo, en el texto finalmente aprobado en la Ley Orgánica 5/2010, aunque se agravó la pena del delito fiscal, la duración máxima de la pena de prisión se elevó a cinco años, no a seis, por lo que el plazo de prescripción se mantuvo en cinco años. Esto ha variado finalmente en la Ley Orgánica 7/2012, al elevarse la pena máxima del subtipo agravado a seis años.

El preámbulo de la LO 7/2012 reconoce que se ha buscado el *«aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo»*. El plazo de prescripción de diez años para los delitos contra la Hacienda Pública carece de justificación, sobre todo si tenemos en cuenta que el plazo de prescripción en el ámbito tributario es de solo cuatro años. Si ya la discrepancia actual entre los plazos de prescripción tributaria y penal (cuatro y cinco años, respectivamente) crea en la regulación vigente un riesgo de que se acuda indebidamente a la vía penal para reclamar deudas tributarias cuando la posibilidad de reclamación en el ámbito tributario haya prescrito, con un plazo de prescripción de diez años ese riesgo se incrementa notablemente. Algunas resoluciones indican que esta posibilidad se ha dado realmente en la práctica en algunos casos. Por ejemplo, la STC 57/2010 reprocha a los Tribunales ordinarios y a la Administración Tributaria el haber hecho una interpretación de las normas fiscales contraria al principio de legalidad para evitar con ello la prescripción: *«Sin embargo, las resoluciones de los órganos judiciales no resultan acordes con los elementos objetivos y subjetivos contemplados en los preceptos legales que dotan de contenido a la figura que integra el tipo penal y han dado lugar a la condena penal del recurrente en amparo por el solo hecho del resultado producido, a modo de responsabilidad objetiva. En efecto, las resoluciones judiciales se han limitado a condenar a quien, como 'dueño' del negocio, ha dejado de ingresar un tributo, no sólo soslayando la errónea actuación de la Administración en la calificación tributaria de la situación, sino asumiéndola como propia ante una*

*eventual prescripción de la acción del Estado para regularizar los impuestos de los socios a los que cabría imputar las eventuales bases imponibles positivas de la sociedad objeto de comprobación»* (negrita nuestra).

Por otra parte, un plazo de prescripción tan dilatado crea una notable inseguridad jurídica, en un ámbito, el tributario, en que la ambigüedad, los continuos cambios normativos y las interpretaciones discutibles son mucho más habituales de lo deseable. Un plazo de prescripción tan largo limita, además, notablemente las posibilidades de defensa, ya que es muy difícil conseguir prueba de descargo de hechos acaecidos muchos años atrás. A partir de ahora, *de facto* el plazo de conservación de todos sus documentos va a extenderse para las empresas a once años (los diez años de prescripción más un año adicional, pues la consumación en los delitos fiscales, que es la que marca el inicio del cómputo del plazo, suele tener lugar en el ejercicio siguiente). Este plazo es incluso superior al de diez años que establece el artículo 25.1 de la Ley 10/2010 de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo.

Las contradicciones y paradojas a que conduce esta discrepancia entre la regulación penal y la administrativa sobre el plazo de prescripción son múltiples. Una de las contradicciones más llamativas es que se mantiene el plazo de cuatro años para que el contribuyente reclame las cantidades ingresadas indebidamente. Mientras la Administración va a poder cobrar, acudiendo a la vía penal y siempre que haya habido defraudación, las cantidades dejadas de ingresar en los ejercicios quinto a décimo (contando hacia atrás desde la fecha presente), el contribuyente solo podrá reclamar los ingresos indebidos que haya realizado en los últimos cuatro años. Puede apreciarse esta situación paradójica con un ejemplo. Supongamos que en un procedimiento penal se investigan los ejercicios prescritos tributariamente y se llega a la conclusión de que el contribuyente defraudó 200.000 euros en el ejercicio noveno, pero, en cambio, hizo un ingreso excesivo por importe de 300.000 euros en el ejercicio octavo. El contribuyente responderá por un delito fiscal por la defraudación de 200.000 euros y tendrá que pagar ese importe como responsabilidad civil más los intereses correspondientes. Sin embargo, no podrá reclamar la devolución de los 300.000 euros ingresados indebidamente por haber prescrito su derecho a la reclamación y tampoco podrá compensar ese importe con el adeudado en el otro ejercicio.

Otra inconsistencia se aprecia en la regularización. En puridad, en términos estrictamente tributarios no es posible la regularización de ejercicios prescritos. Así lo expone Azpeitia Gamazo, refiriéndose a la situación anterior en que este problema solo podía darse entre el cuarto y el quinto año: «Declaración complementaria correspondiente al quinto año (ya prescrito administrativamente) que en puridad ni siquiera es posible realizar como tal de acuerdo con el art. 122 de la LGT, que establece que los obligados tributarios podrán presentar declaraciones complementarias siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria»<sup>39</sup>. Para evitar esta paradoja el artículo 305.4 CP incluye un párrafo que dice lo siguiente: «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».

Una contradicción más se puede apreciar en la determinación de la responsabilidad civil. La jurisprudencia (vid., p. ej., las SSTs 1940/2000, de 18 de diciembre, y 1337/2002, de 26 de octubre) aplica al delito fiscal la denominada «teoría de la mutación del título de ejecución», de acuerdo con la cual, una vez cometido el delito contra la Hacienda Pública, la obligación tributaria *ex lege* se convierte en una obligación civil *ex damno*. En otras palabras, del delito nace la obligación civil derivada de él y esta obligación sustituye al crédito originario, por lo que la sentencia penal dota a la Administración de un título nuevo y distinto para hacer efectivo su crédito. Esta mutación del título le permite a la jurisprudencia sostener que procede condenar al pago de la cuota en concepto de responsabilidad civil por los ejercicios prescritos en el ámbito tributario, aunque la Administración no pueda ya reclamar nada en dicho ámbito por esos ejercicios al haber prescrito su derecho.

Si se aplican las reglas generales sobre la responsabilidad civil *ex delicto*, entonces habría que concluir que los intereses se devengarían solo desde la inter-

posición de la querrela o denuncia<sup>40</sup> y que se aplicaría el interés legal del artículo 1108 CC<sup>41</sup>, no el interés de demora del artículo 26 de la Ley General Tributaria (que es «el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente»). Una posición coherente del legislador y/o del intérprete debería optar por una de estas dos posibilidades: bien, siguiendo la teoría de la mutación, apreciar responsabilidad civil en sentido estricto en todos los ejercicios (incluidos aquellos en que ha prescrito el derecho de la Administración Tributaria de reclamar el pago de la deuda), aplicando en consecuencia el interés legal desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia; bien, prescindiendo de la teoría de la mutación, considerar que la responsabilidad civil coincide en estos casos con la deuda tributaria y, en consecuencia, no es exigible en aquellos ejercicios en que ha prescrito el derecho de la Administración. Lo que no parece racional es aplicar las dos cosas al tiempo, en beneficio de una sola de las partes, la Administración Tributaria. En la doctrina penal, Choclán Montalvo acoge de forma favorable la aplicación del interés de demora. Pero lo hace porque de esa forma es coherente con su posición contraria a la teoría de la mutación del título y a la apreciación de responsabilidad civil en los ejercicios prescritos tributariamente<sup>42</sup>.

La Ley General Tributaria, que incluyó entre sus normas el plazo de prescripción de cuatro años que ya se había introducido con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableció también, en su disposición

39 M. A. Azpeitia Gamazo: «La aplicación de la excusa absoluta por regularización voluntaria: diferencias en el ámbito administrativo y penal (Los requerimientos del caso HSBC y la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)», en *Anuario fiscal para Abogados 2011*, Edición nº 1, Madrid, 2011, pág. 134. Esta autora destaca además que en realidad la regulación tributaria considera que el pago de la cuota de un ejercicio prescrito es un ingreso indebido que como tal debe ser objeto de devolución al obligado tributario (vid. Azpeitia Gamazo, *op. cit.*, págs. 134-135).

40 La STS 1130/2004, de 14 de octubre, establece que la mora del deudor no se produce cuando se comete el hecho delictivo, sino cuando el acreedor formula su reclamación judicial: «Esa reclamación, en el orden penal, sólo se produce, por consiguiente, con la interposición de la Querrela oportuna o, en todo caso, con la presentación del escrito de Acusación por quien se personó en los autos con posterioridad a su inicio». En el mismo sentido, la STS 394/2009, de 22 de abril, dice lo siguiente: «En mora sólo incurrieron los acusados desde el momento de la presentación de la querrela en que se reclaman los daños y perjuicios (aunque sea de forma genérica) ocasionados por el delito. Si algún acusador particular, se personó sin querrela, constituyéndose en parte como perjudicado, desde la fecha, en que haciéndolo así, interesó la condena de los culpables y la reparación del daño sufrido (escrito de calificación provisional)».

41 La STS 394/2009, que acabamos de citar, establece que «los daños y perjuicios se rigen por lo dispuesto en los arts. 1100, 1101 y 1108 del C. Civil».

42 Vid. J. A. Choclán Montalvo, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Barcelona, 2011, págs. 412-421.

adicional 10ª, el interés de demora como el aplicable a la responsabilidad civil por la comisión de delitos fiscales: «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio». En ese momento no estaba claro si este precepto se podía aplicar también a los ejercicios prescritos en el ámbito tributario, pero no en el penal. Esta duda la despejó, nuevamente a favor de la Administración, la Ley Orgánica 5/2010, que añadió el apartado 5 del artículo 305, con este texto: «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley» (negrita nuestra).

Como puede verse, la coherencia no es precisamente la principal virtud del legislador cuando aborda la regulación del delito fiscal. Y las contradicciones siempre son en favor, curiosamente, de la misma parte en la relación jurídico-tributaria.

## 8 · NUEVA ATENUANTE MUY CUALIFICADA EN CASOS DE REGULARIZACIÓN EXTEMPORÁNEA (ART. 305.6 CP)

Por último, la Ley Orgánica 7/2012 ha incluido una nueva atenuante muy cualificada, en el nuevo artículo 305.6, que dice lo siguiente: «Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito».

Esta nueva atenuante entra en juego, por tanto, cuando la regularización se ha hecho con posterioridad a producirse una de las causas de bloqueo. El

artículo 305.6 establece estas condiciones: (i) «solo es posible si la regularización se realiza antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado» en lugar de «solo es posible dentro de los dos meses siguientes a la citación judicial como imputado»; (ii) se exige el pago de la deuda tributaria y el reconocimiento judicial de los hechos; (iii) en el caso de los partícipes (distintos del autor del delito y del obligado tributario) se exige la colaboración activa para la obtención de pruebas, el esclarecimiento de los hechos o la averiguación del patrimonio de los responsables del delito.

El artículo 305.6 CP no dice en qué consiste exactamente la exigencia de reconocer judicialmente los hechos. ¿Es necesaria una confesión del hecho, como si se tratara de una atenuante de arrepentimiento realizado de forma no espontánea? ¿O basta con presentar una declaración complementaria y pagar su importe, entendiéndose que la declaración complementaria es una forma de autodenuncia? El artículo 305.4 CP solo exige, para la regularización temporánea, el reconocimiento de la deuda, no de los hechos, por lo que podría interpretarse que no basta con la declaración complementaria y se exige además la confesión.

Y, suponiendo que se exija la confesión del hecho, ¿qué valor jurídico tiene esa confesión? ¿Qué valor probatorio tiene? ¿Ha de llevar a una sentencia de conformidad? Parece lógico entender que tendrá el valor probatorio que tiene la prueba de confesión en general, sin que tenga por qué implicar necesariamente una condena en conformidad.

El plazo máximo de «dos meses desde la citación judicial como imputado» parece lógico referirlo a la citación como imputado de quien realiza la regularización, no de un tercero. Si es un tercero quien ha sido citado como imputado, el obligado tributario o el autor podrán regularizar y beneficiarse de la atenuante muy cualificada aunque el pago se haya producido más de dos meses después de la citación como imputado del tercero.

Otra duda interpretativa que surge de la lectura del precepto es la de saber si la regularización extemporánea se aplica a los partícipes. El primer inciso del artículo 305.6 (la primera frase) parece referirse solo a los autores, que son en principio quienes pueden realizar la regularización. La distinción entre el obligado tributario y el autor del delito no parece tener otra finalidad que cubrir la laguna que se produciría en los supuestos en que obligado tributario es una sociedad (Impuesto sobre Sociedades y, en muchos casos, IVA) y es necesario acudir al artículo 31 CP

para imputar el hecho al administrador, que será autor del delito, pero no obligado tributario.

Aunque el artículo 28 CP dice que se *consideran* autores al cooperador necesario y al inductor (que de acuerdo con la teoría del delito son partícipes), esto no debe interpretarse en el sentido de que la referencia a los autores en el primer inciso del artículo 305.6 CP incluye también a estos partícipes. Esta conclusión sería absurda, porque en ese caso sobraría el segundo inciso del artículo 305.6 CP y porque no tendría sentido que quedara fuera de la atenuación el cómplice (pese a realizar un hecho menos grave que el cooperador necesario), a quien el artículo 29 CP no considera autor.

El segundo inciso se refiere solo a los partícipes («*otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito*», dice el precepto) y les exige, para apreciar la atenuación muy cualificada, un comportamiento activo consistente en colaborar para la obtención de pruebas decisivas o para la averiguación del patrimonio de los responsables del delito. Si el precepto exige este comportamiento de colaboración en la investigación y persecución del delito, y no el pago de la deuda, hay que entender que se debe a que el partícipe no tiene, a diferencia del obligado tributario y de su representante, la posibilidad de regularizar la deuda tributaria impagada. El inciso segundo no dice si en el caso de los partícipes se requiere también para aplicar la atenuante que se haga un reconocimiento judicial de los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado.

## 9 · RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS (ARTS. 310 BIS Y 31 BIS CP)

La reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 ha modificado las penas que se pueden imponer a las personas jurídicas, para adaptarlas a la nueva pena del subtipo agravado. En la redacción anterior del artículo 310 bis la pena de multa era del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida si el delito cometido por la persona física tenía prevista una pena de prisión de más de dos años, lo que ocurría tanto en el tipo básico como en el subtipo agravado. En la nueva redacción del artículo 310 bis CP, la pena se reduce a multa del tanto al doble si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años y se mantiene en multa del doble al cuádruple si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de

cinco años. Esto significa que la pena menos grave se aplicará al tipo básico y la más grave al subtipo agravado, algo que resulta más lógico que la regulación anterior, en que la pena de multa para la persona jurídica era igual en los dos casos.

Además de todo esto, el nuevo artículo 310 bis establece como obligatoria la pena interdictiva de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Se establece además la posibilidad de que el juez imponga como pena interdictiva la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Cabe preguntarse si es relevante en estos casos la ausencia del debido control que exige el segundo título de imputación del artículo 31 bis.1 CP o si, por el contrario, será de aplicación siempre el primer título de imputación, al resultar responsables del delito necesariamente los administradores o representantes legales. La respuesta, a nuestro juicio, es que el debido control es relevante, ya que, pese a tratarse el delito fiscal de un delito especial que en el caso de las empresas requiere la aplicación del artículo 31 CP, es posible que solo resulte responsable penalmente un empleado o un directivo que no pueda ser considerado ni administrador ni representante legal.

Así ha ocurrido en el recurso resuelto en la STS 606/2010, de 25 de junio, dictada en el *caso Azucarrera Ebro*. En el supuesto enjuiciado las personas condenadas no reunían las condiciones que establece el artículo 31 CP (ser administrador, de hecho o de derecho, de la persona jurídica) para poder ser considerados autores del delito especial propio del artículo 305 CP (la aplicación del artículo 31 CP era necesaria al ser en el caso resuelto el obligado tributario una persona jurídica). El Tribunal Supremo reconoce en la sentencia que «*los recurrentes no pueden ser considerados autores del delito de defraudación tributaria por el que vienen condenados: porque no les alcanza la transferencia establecida en el artículo 31 del Código Penal*». Pese a ello, el Tribunal Supremo considera correcta la condena como cooperadores necesarios de varios empleados que en ningún caso podían considerarse administradores, ni de derecho ni de hecho. Y ello pese a que en su día se había decretado el archivo para las personas que, por ser administradores, sí podían ser autores de acuerdo con el artículo 31 CP.

Siendo posible que el delito fiscal lo cometa un empleado o directivo, sin incurrir en responsabilidad el administrador, el requisito de la ausencia de debido control para poder condenar a la persona

jurídica pasa a ser central. Por ello, para minimizar el riesgo de condena es fundamental que el programa de cumplimiento de la empresa incluya normas internas, procedimientos y controles que intenten evitar la posible comisión de delitos fiscales<sup>43</sup>.

## 10 · REFERENCIAS

- Alonso Gallo, J.: «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal», *Diario La Ley*, 8 de julio de 2005.
- «Los programas de cumplimiento», en J. Díaz-Maroto y Villarejo, *Estudios sobre las Reformas del Código Penal*, Madrid, 2011, págs. 143-199.
- Azpeitia Gamazo, M. A.: «La aplicación de la excusa absoluta por regularización voluntaria: diferencias en el ámbito administrativo y penal (Los requerimientos del caso HSBC y la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)», en *Anuario fiscal para Abogados 2011*, Edición nº 1, Madrid, 2011, págs. 118-137.
- Bacigalupo, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Madrid, 2012.
- Báez Moreno, A.: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Pamplona, 2009.
- Banco de España: *Memoria de la Supervisión Bancaria en España del año 2003*, Madrid, 2004.
- Bertrán Girón, F.: «El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades», *Carta Tributaria - Monografías*, Nº 20, Sección Monografías, noviembre 2012.
- Campos Navas, D.: «Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo», *Diario La Ley*, Nº 6383, 21 de diciembre de 2005, Ref. D-295.
- Calvo Vérguez, J.: «El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre», *Quincena Fiscal* 3, febrero I – 2013, págs. 49-73.
- Choclán Montalvo, J. A.: «¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?», *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, Blanqueo de capitales*, nº 37, septiembre 2007.
- *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Barcelona, 2011.
- Chico de la Cámara, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Pamplona, 2012.
- Delgado Pacheco, A.: «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Los negocios anómalos en el Derecho tributario español*, nº 16, 3ª época, septiembre 2000, págs. 69-110.
- Falcón y Tella, R.: «Negocios fiduciarios: régimen tributario», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Los negocios anómalos en el Derecho tributario español*, nº 16, 3ª época, septiembre 2000, págs. 191-212.
- Hudson, A.: *Equity and Trusts*, Londres, 6ª ed., 2010.
- Lombardero Expósito, L. M.: *Blanqueo de capitales*, Barcelona, 2009.
- Moffat, G.; Bean, G.; y Probert, R.: *Trusts Law*, Cambridge, 5ª ed., 2009.
- Montero Domínguez, A.: «La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública», *CISS Tribuna Fiscal*, nº 263, noviembre-diciembre 2012, págs. 7-14.
- Muñoz Cuesta, F. J.: «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11/2013.
- Nasarre Aznar, S. y Rivas Nieto, E.: «Trust e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales, Documentos*, nº 28/06.
- Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa: *La responsabilidad social corporativa en las memorias anuales de las empresas del Ibex 35. Análisis del ejercicio 2010*.
- Pérez Martínez, D.: «Causas de justificación. La regularización tributaria», en Abogacía General del Estado, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Pamplona, 2008, págs. 185 y ss.
- Sabadell Carnicero, C.: «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en CISS, *El delito fiscal*, Madrid, 2009, págs. 203-221.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A.: *Derecho tributario y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona, 2009.
- Virgós Soriano, M.: *El trust y el Derecho español*, Madrid, 2006.

<sup>43</sup> Sobre los *compliance programs* o programas de cumplimiento en la práctica jurídica internacional y su relevancia en el Derecho español tras la Ley Orgánica 5/2010, *vid.* J. Alonso Gallo, «Los programas de cumplimiento», en J. Díaz-Maroto y Villarejo, *Estudios sobre las reformas del Código Penal*, Madrid, 2011, págs. 143-199.