

**INFORME SOBRE LAS  
NOVEDADES INTRODUCIDAS  
EN LA NUEVA REGULACIÓN  
DEL DELITO FISCAL:  
ALGUNAS PROPUESTAS  
DE MEJORA**



EDITA: **ePraxis**  
902.25.05.00 tf.  
clientes@epraxis.es

Edición: **Septiembre 2013**

*Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.*

ISBN: **978-84-15529-97-2**

Depósito legal: **M-26905-2013**

## AUTORES

MIRÓ AYATS VERGÉS

Socio de Cuatrecasas Gonçalves Pereira  
Doctor en Derecho

JORDI DE JUAN CASADEVALL

Socio de Cuatrecasas Gonçalves Pereira  
Doctor en Derecho

El presente documento es el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante, las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora corresponden en exclusiva a sus autores.



## Agradecimientos

El objeto del trabajo, lejos de tener una mera pretensión doctrinal, es eminentemente práctico, y pretende contribuir a mejorar la actual tipificación del delito fiscal a fin de solucionar los problemas que actualmente se plantean, con especial atención a la deficiente delimitación de la conducta punible, la divergencia existente entre los plazos de prescripción penal y tributaria, los problemas prácticos que genera la regularización voluntaria, y la posibilidad que parecía dejar abierta el Borrador de Anteproyecto de Ley General Tributaria a que la Administración pudiera liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha el proceso penal, situación que tensiona gravemente el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

En el estudio subyacen varias ideas conductoras, como la necesidad de que exista una mayor coordinación entre el derecho penal y el derecho tributario, la recomendable introducción de una mayor dosis de seguridad jurídica a través de una delimitación precisa de la conducta típica y la supresión del apartado 5 del artículo 305 del CP por exigencias del derecho a la presunción de inocencia, el principio de prejudicialidad penal y el esquema constitucional de división de poderes.

Aun cuando el estudio viene firmado por dos autores, han intervenido diversos profesionales de esta siempre compleja rama del Derecho. Merecen especial atención nuestros colegas de profesión, Gabriel CASTRO, socio de J & A Garrigues S.L.P.; Miguel CREMADES, socio de Uría Menéndez Abogados, S.L.P.; Rodrigo OGEA, socio de Baker & McKenzie Madrid, S.L.P.; Maximino LINARES, socio de Ernst & Young ABOGADOS, S.L.; Julio César GARCÍA MUÑOZ, socio de KPMG Abogados, S.L.; y Javier ZULOAGA GONZÁLEZ, socio de Landwell-PWC Tax & Legal Services, S.L.

A todos ellos que, con sus valiosas observaciones y comentarios, han mejorado y enriquecido el presente trabajo y que, especialmente, nos han sido de gran utilidad en el momento de revisar el mismo con objeto de esta publicación, nuestro más sincero agradecimiento.

También quisiéramos expresar nuestro agradecimiento a la Fundación Impuestos y Competitividad, y en particular a Ginés NAVARRO, sin cuya indispensable labor de coordinación, y su no menos constante labor de aliento, no hubiera sido posible escribir estas reflexiones.

*Last but not least*, quisiéramos agradecer también a los magníficos profesionales de Cuatrecasas Gonçalves Pereira, Mar VIDIELLA FERRER, Ramon PALÀ MONCUSÍ y Laia MATÉS NADAL, su colaboración en este proyecto.

## ÍNDICE SISTEMÁTICO

1. INTRODUCCIÓN: LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO MOTOR DEL DESARROLLO ECONÓMICO .....	11
2. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS ARTÍCULOS 305, 205 BIS Y 306 DEL CÓDIGO PENAL ENTRE LA ANTERIOR Y LA VIGENTE NORMATIVA.....	15
3. APROXIMACIÓN AL DELITO FISCAL EN DERECHO COMPARADO.....	18
3.1. El delito fiscal en el ordenamiento francés .....	19
3.2. El delito fiscal en el ordenamiento alemán.....	23
3.3. El delito fiscal en el ordenamiento estadounidense.....	29
4. ESTUDIO DE LA PROBLEMÁTICA DE LA INCARDINACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS .....	30
4.1. La configuración del delito fiscal como una norma penal en blanco: consecuencias jurídicas .....	31
4.2. La identidad de principios entre las distintas manifestaciones del <i>ius puniendi</i> del Estado .....	34
4.2.1. Aproximación al problema desde la perspectiva jurisprudencial.....	34
4.2.2. La plasmación legislativa de la identidad de principios entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador .....	39
4.2.3. Aproximación al problema desde la perspectiva doctrinal .....	40
4.3. La necesaria existencia de una <i>lex certa</i> para el válido ejercicio de las potestades punitivas .....	47

4.4.	La consideración del derecho penal como “última ratio” de intervención del Estado para restablecer la legalidad.....	53
4.5.	La evolución normativa en la calificación de las infracciones tributarias .....	56
4.6.	Consecuencias jurídicas del alcance de los términos “defraudar” y “eludir” del artículo 305 CP desde una interpretación integrada de los ilícitos tributarios.....	64
5.	ESTUDIO DEL ALCANCE Y RAZÓN DE SER DEL DELITO FISCAL AGRAVADO: PROBLEMÁTICA QUE PLANTEA .....	69
6.	ESTUDIO DE LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA QUE PLANTEA LA POSIBILIDAD DE COBRO EN VÍA ADMINISTRATIVA EN EL TRANSCURSO DE UN PROCESO POR DELITO FISCAL .....	75
6.1.	El nuevo artículo 305.5 del Código Penal .....	75
6.2.	La paralización del procedimiento administrativo como vertiente formal del <i>ne bis in idem</i> .....	80
6.3.	Reconocimiento constitucional.....	84
6.4.	La separación formal entre procedimiento administrativo y penal en la vigente normativa tributaria.....	88
6.5.	Valoración crítica del artículo 305.5 del Código Penal: una propuesta de <i>lege ferenda</i> .....	92
6.6.	El reciente Borrador de anteproyecto de Ley General Tributaria.....	95
7.	ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: TÍTULO VI DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA .....	96
8.	ESTUDIO DE LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE SE GENERAN.....	107
8.1.	La configuración de la regularización tributaria y sus efectos en el ámbito del delito fiscal .....	109
8.2.	LA INNECESARIDAD DE REMISIÓN DE LAS REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS A LA JURISDICCIÓN PENAL....	112
8.3.	La nueva naturaleza jurídica de la regularización tributaria en el ámbito penal: consecuencias prácticas .....	113
8.4.	La determinación del importe de la regularización tributaria: presentación de una declaración complementaria completa y veraz.....	118



8.4.1. La norma exige el completo reconocimiento de la deuda tributaria .....	119
8.4.2. La norma exige el completo pago de la deuda tributaria .....	122
8.4.3. La norma exige que no se hayan iniciado actuaciones de comprobación o investigación.....	124
9. CONCLUSIONES.....	130
10. ANEXO I.....	136



## **1. INTRODUCCIÓN: LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO MOTOR DEL DESARROLLO ECONÓMICO**

Progreso económico y certidumbre jurídica son dos conceptos que están indisolublemente unidos. Las normas jurídicas han de ser claras y precisas, singularmente cuando se trata de definir ámbitos de actuación coactiva por parte de los poderes públicos. Sólo de esta forma el ordenamiento jurídico se convierte en el campo abonado donde podrá germinar la generación de riqueza colectiva.

En los últimos meses hemos asistido a una cascada de novedades legislativas que inciden directamente en el mundo económico. Una gran parte de ellas están vinculadas al derecho tributario y van dirigidas a la consecución de un doble objetivo:

- a) Incrementar la presión fiscal, a los efectos de intentar reducir el déficit público;
- b) Incrementar las potestades o prerrogativas que ostenta la Administración Tributaria en el control de los contribuyentes y en la lucha contra el fraude fiscal.

Incardinado dentro del segundo de los objetivos se halla la recientemente aprobada reforma del delito fiscal (Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, BOE 312 de 28 de diciembre de 2012).

Históricamente, la doctrina científica y la experiencia práctica habían puesto de manifiesto toda una serie de deficiencias en la configuración de delito fiscal. Podemos señalar a título de mero ejemplo la problemática surgida sobre el plazo de prescripción de la responsabilidad penal, separándose del plazo de cuatro años de prescripción de las obligaciones tributarias; los cambios de rumbo jurisprudenciales sobre la eventual responsabilidad

penal del fraude de ley tributario, cuando era pacífico que no comportaba sanciones en el ámbito administrativo; la indefinición del tipo infractor que da origen a la práctica de tener que acudir habitualmente a las periciales jurídicas (lo que no deja de ser una contradicción *in terminis*) o las disfunciones que se generan en orden a la ejecución de las sentencias penales.

A mayor abundamiento la materia sustantiva sobre la que descansa el delito fiscal es sumamente compleja, imprecisa y etérea, siendo fuente de elevada y constante litigiosidad, con criterios y pronunciamientos a menudo contradictorios. Prueba de ello es el elevado volumen de reclamaciones económico-administrativas interpuestas, más de 198.532 en el año 2010<sup>(1)</sup>. Otro estudio que confirma esta situación es el elaborado por Santos PASTOR para el Instituto de Estudios Fiscales sobre *Análisis de los conflictos tributarios y de las formas de resolverlos*, de diciembre de 2004. En él se constata que en el año 2003 se dictaron 3.202.266 liquidaciones tributarias, de las cuales se recurrieron 185.031 (un 5,8%), incluyendo tanto los recursos administrativos como los judiciales. Por su parte el Consejo General del Poder Judicial elaboró un estudio con datos referidos al año 2001, en el que se ponía de manifiesto que ingresaron en la jurisdicción contencioso-administrativa 26.635 recursos de naturaleza tributaria.

Esta situación incide directamente sobre la competitividad económica de España a nivel internacional. Así los atestiguan los informes del Foro Económico Mundial<sup>(2)</sup> donde se destaca que entre los 16 factores más problemáticos para hacer negocios en España, el nivel impositivo ocupa el 5.º lugar y la normativa sobre impuestos (*tax regulations*) el 6.º. Estos extremos quedan confirmados por el estudio *Informe ejecutivo de la percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*<sup>(3)</sup> en el que se pone de manifiesto que el 78% de los entrevistados considera que el grado de

---

(1) Fuente: Memorias 2004-2010 del Tribunal Económico Administrativo Central. En estas se pone de manifiesto el progresivo incremento de la litigiosidad tributaria que ha pasado de 103.344 reclamaciones en 2004 a las 198.532 en 2010.

(2) Fuente: The Global Competitiveness Report 2012-2013 (World Economic Forum) [www3.weforum.org/docs/wef\\_globalcompetitivenessreport\\_2012-12.pdf](http://www3.weforum.org/docs/wef_globalcompetitivenessreport_2012-12.pdf).

(3) Fuente: *Informe ejecutivo de la percepción de las grandes empresas sobre el sistema tributario español*, julio de 2012, elaborado por la Universidad Pontificia de Comillas, Unidad de Investigación y Estudios Sociales en colaboración con la Fundación Impuestos y Competitividad.

estabilidad de las normas tributarias es reducido y el 76% considera que la falta de certeza del ordenamiento tributario español entorpece en bastante o mucha medida las decisiones de inversión.

Vaya por delante que una sociedad democrática debe extirpar el fraude fiscal con todos los medios legales a su alcance, también con el reproche penal para aquellos casos más graves de defraudación tributaria. En esa dirección se enmarcan las líneas directrices de la reforma penal.

Sin embargo, en el presente documento, intentaremos plasmar aquellas propuestas que, a nuestro entender, mejorarían la actual tipificación del delito fiscal, desde la triple perspectiva de aunar y compatibilizar la necesaria lucha contra el fraude fiscal, el respeto a los derechos y libertades individuales y la seguridad jurídica que es indispensable para conseguir el progreso económico.

Antes de abordar el análisis sustantivo de la reforma del Código Penal (en adelante, CP), resulta interesante una aproximación a la evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a los largo de los últimos diez años.

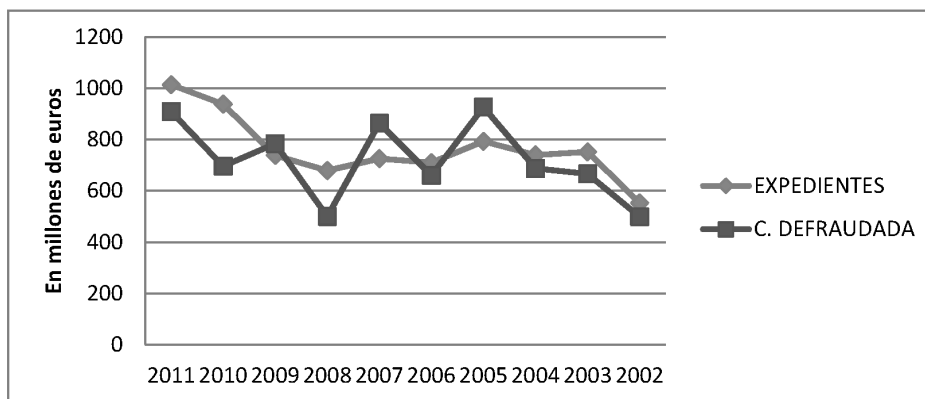
Como antecedente histórico, en el primer y único informe que hasta la fecha ha emitido el Observatorio del delito fiscal (diciembre 2006)<sup>(4)</sup>, podemos leer que según la estadística de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (hoy desaparecida), entre 1977 y 1985 la inspección incoó 1.519 expedientes por delito fiscal de los que 512 fueron remitidos al Ministerio Fiscal. De éstos fueron devueltos a la inspección 216 y tramitados 296. Se dictaron 13 sentencias, 10 de ellas en sentido absolutorio y en 1985 estaban aún pendientes 283 casos.

De la lectura de las Memorias de la Agencia Tributaria<sup>(5)</sup> entre el año 2002 y el 2011 observamos un incremento en el número de expedientes

- 
- (4) Primer Informe del Observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, diciembre 2006. [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/Plan\\_prevenccion\\_del\\_fraude\\_fiscal/observatorio\\_es\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevenccion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf).
- (5) [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Memorias/Memorias\\_de\\_la\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_de\\_la\\_Agencia\\_Tributaria.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria.shtml).

de delito fiscal que lleva aparejado un incremento en cuanto a la cuota defraudada:

	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
<b>EXPEDIENTES</b>	1014	938	738	679	726	710	793	740	752	553
<b>C. DEFRAUDADA</b>	909	696	783,92	500,28	863,68	659,9	926,86	687,67	666,2	499,39



Respecto a la estadística clasificada por tributos, únicamente se ofrecen datos en relación con el IVA.

Así, durante 2011 se han denunciado 1.014 casos de delito fiscal, de los que 472 expedientes se refieren a tramas de defraudación en el IVA. En 2010, de los 938 casos, 596 eran delitos relativos a tramas de IVA. En 2009 y 2008 la proporción se mantuvo: 364 de 738 y 425 de 679, respectivamente. De 2007 para atrás ya no se ofrecen datos sobre los tributos defraudados, ni siquiera del IVA.

Otra fuente de información interesante es la Memoria de la Fiscalía General del Estado<sup>(6)</sup>. Según las Memorias de los ejercicios 2011 y 2012 se incrementan los procedimientos abiertos por fraudes comunitarios, que pasan de 12 a 17 causas y la defraudación tributaria a las Haciendas nacionales que pasa de 438 causas en 2010 a 522 causas en 2011, con un incremento porcentual de 19,18 por 100.

(6) [http://www.fiscal.es/Documentos/Memorias-de-la-Fiscal%C3%ADa-General-del-Estado.html?cid=1242052134611&pagename=PFiscal%2FPPage%2FFGE\\_memorias](http://www.fiscal.es/Documentos/Memorias-de-la-Fiscal%C3%ADa-General-del-Estado.html?cid=1242052134611&pagename=PFiscal%2FPPage%2FFGE_memorias).

Está por ver si las reformas operadas por la Ley 7/2012 que centran el contenido del presente estudio van a ayudar a superar estos problemas dadas las deficiencias en la configuración de delito fiscal o, por el contrario, van a generar problemas adicionales sin resolver los existentes.

## **2. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS ARTÍCULOS 305, 205 BIS Y 306 DEL CÓDIGO PENAL ENTRE LA ANTERIOR Y LA VIGENTE NORMATIVA**

La finalidad de esa reforma es reforzar la transparencia de la actividad de la Administración y del régimen de responsabilidad de partidos políticos y sindicatos, a los que se incluye dentro del régimen general de responsabilidad penal de las personas jurídicas del que, hasta ahora, estaban excluidos.

Asimismo, se mejora la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, y se introducen reformas, sobre todo en los sectores o actividades económicas más afectadas por la crisis económica; actividades en las que, por otro lado, existe una mayor percepción del fraude y que son precisamente donde deben adoptarse las reformas penales concretas.

En concreto, respecto a la responsabilidad penal de las personas jurídicas (artículo 31 bis CP), se incluye a partidos políticos y sindicatos dentro del régimen general de responsabilidad, suprimiéndose la referencia que hasta ahora se contenía en la excepción regulada en el apartado 5 del artículo 31 bis. De este modo se pretende acabar con la inmunidad de que gozaban ambos actores y, sobre todo, con la percepción de impunidad que la ciudadanía, en los tiempos que corren, no está dispuesta a tolerar.

Se les exigirá responsabilidad por las actuaciones ilícitas desarrolladas por su cuenta y en su beneficio, por sus representantes legales y administradores, o por los sometidos a la autoridad de los anteriores cuando no haya existido un control adecuado sobre los mismos.

En cuanto a la mejora en la tipificación de los delitos a la que se hace referencia en el preámbulo de la reforma, como novedades el legislador introduce las siguientes:

- 1) Se introduce la regularización tributaria (pago íntegro de la deuda tributaria) como excusa absolutoria, entendiéndose por regularización tributaria el completo reconocimiento y pago de la deuda

tributaria, antes de que la Administración Tributaria haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra el obligado tributario, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

La regularización tributaria impedirá la prosecución penal por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, se hubieran podido cometer con carácter previo a la regularización de la situación tributaria.

- 2) Se permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria a pesar de pender un procedimiento penal.

Cuando existan indicios de delito fiscal, la Administración Tributaria podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y, por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación de la deuda tributaria no vinculada al posible delito seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Mientras que, según el párrafo segundo del artículo 305.5, la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito 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.



Finalmente el tercer párrafo del artículo 305.5 establece que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Es decir, que 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 apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

- 3) En cuanto a la cuota tributaria, la cuantía de la cuota tributaria defraudada en el ámbito de los ingresos de la Hacienda de la Unión Europea se determinará por relación al año natural.
- 4) Respecto a la criminalidad organizada, se introduce una regla especial en tramas de criminalidad organizada para poder actuar de forma inmediata cuando la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito.
- 5) Se introduce un supuesto de atenuación de la pena, cuando los presuntos responsables de los delitos reconozcan su comisión y satisfagan íntegramente la deuda tributaria.

Así, los Jueces y Tribunales podrán imponer una pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, éste satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Igualmente, los 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, también podrán gozar de tipo atenuado.

- 6) Se crea un nuevo tipo agravado (artículo 305 bis) para tipificar conductas de mayor gravedad:

- estas conductas llevarán aparejada una pena máxima de seis años;
- el plazo de prescripción se eleva a diez años (artículo 131 CP) y evita así la impunidad por el paso del tiempo.

Se consideran supuestos agravados:

- cuando la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros;
  - cuando la defraudación se cometa en el seno de una organización o grupo criminal;
  - aquellos en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o cuantía defraudada.
- 7) Cuando el fraude contra la Hacienda de la Unión Europea no alcance los 50.000 euros pero supere los 4.000 euros se castigará como delito (artículos 305.3 y 306), desapareciendo la tipificación actual como falta (artículos 627 y 628).
- 8) Y, finalmente, respecto a las personas jurídicas se armoniza la penalidad impuesta a las personas jurídicas responsables con la prevista para las personas físicas por los mismos delitos, se introduce la pena de multa del doble al cuádruple en los supuestos agravados cuya regulación se propone en el nuevo artículo 305 bis y se prevé la imposición a las personas jurídicas responsables de estos delitos de las penas que el artículo 33.7.f) prevé con carácter general y el artículo 305.1 impone a las personas físicas.

### **3. APROXIMACIÓN AL DELITO FISCAL EN DERECHO COMPARADO**

Ante el análisis de una reforma normativa, siempre resulta interesante e inspiradora la observación del entorno normativo en el que actúa el ordenamiento jurídico reformado. En otras palabras, el examen de cualquier reforma normativa resulta más fácil de entender y de interpretar si se pone en relación con su entorno.

Así, ante la actual reforma del Código Penal, resulta ilustrador analizar qué ha hecho el legislador de los países de la misma tradición jurídica. En concreto, nos hemos querido centrar en dos ordenamientos de contrastada solvencia legislativa como pueden ser Francia y Alemania y en un tercero de tradición jurídica distinta: Estados Unidos de América.

### 3.1. EL DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO FRANCÉS

Desde el año 1996 en Francia se ha observado un aumento de las multas por infracciones tributarias impuestas por la Administración. El motivo de dicho aumento no es otro que la limitación que la Administración tributaria francesa se autoimpuso para recurrir a las sanciones penales.

En efecto, desde un punto de vista práctico, en Francia la Dirección General de los Impuestos (*Direction Générale des Impôts*) no suele recurrir al procedimiento penal para sancionar los delitos de fraude fiscal.

La crisis económica y los escándalos recientes relativos al fraude fiscal han llevado a las autoridades francesas a mejorar las medidas para luchar contra todo tipo de fraude. Estas medidas son, en particular, la creación de una policía fiscal, la modernización del proceso de inspecciones fiscales, entre otras.

El Sr. Daniel GUTMANN, profesor de la facultad de Derecho de la Sorbonne y miembro del grupo "Los Fiscalistas", considera que *"aunque las estadísticas sobre las denuncias y sanciones por fraude fiscal son estables, es fácil predecir el fortalecimiento de la acción administrativa en este ámbito"*.<sup>(7)</sup>

Finalmente, para fortalecer su cooperación en la lucha contra el fraude fiscal, los Ministerios de Presupuesto y Justicia han comunicado el 5 de noviembre de 2010 una circular relativa a la necesidad de aplicar sanciones penales en proporción a la gravedad de los comportamientos fraudulentos, dado que hasta la fecha sancionar mediante penas de privación de libertad sigue siendo un remedio excepcional. Además, en Francia, en general las sanciones impuestas por el delito de fraude fiscal están en el primer tercio de la escala de las sanciones previstas en el artículo 1741 del Código General de los Impuestos.

(7) Artículo del Sr. Daniel GUTMANN: "Después de las decisiones fiscales, ¿qué consecuencias penales para las empresas?", *Les Echos*, 20 de enero de 2011.

En conclusión, el derecho francés y las autoridades francesas tienen una voluntad clara de ampliar los poderes de la Administración y las sanciones penales contra los autores de delitos fiscales.

En cuanto aquí nos interesa, el delito de fraude fiscal en el ordenamiento francés viene tipificado en los artículos 1741 y 1743 del Código General de los Impuestos (CGI) como un comportamiento delictual deliberado que consiste especialmente en ocultar una fracción de los ingresos o sobreestimar las cargas.

Así, el artículo 1741 del CGI (modificado por la Ley núm. 2012-354, de 14 de marzo) dispone:

*“(...) cualquier persona que, de manera fraudulenta, intente evitar el pago total o parcial de los impuestos previstos en el presente código, bien porque no declare los ingresos de manera voluntaria y dentro de plazo, bien porque oculte los importes gravables, bien porque organice su insolvencia o dificulte, mediante manipulaciones, el cobro del impuesto, o por cualquier otro medio, será condenado, independientemente de las sanciones fiscales, a una multa de 500.000 euros y a un encarcelamiento de hasta 5 años. (...)”*

El artículo 1743 del mismo CGI dispone:

*“(...) Serán castigadas con las mismas penas previstas en el artículo 1741:*

*1.º cualquier persona que, de manera voluntaria, omita anotar, hacer anotar o anote documentos falsos en los Libros de contabilidad previstos por el Código de Comercio francés (artículos L123-12 a L123-14);*

*2.º cualquier persona que, teniendo como objetivo el impago del impuesto, haciendo de intermediario o gestionando depósitos en títulos extranjeros, transfiriendo o haciendo transferir cupones al extranjero para que sean cobrados o negociados, emitiendo o cobrando cheques o cualquier otro instrumento creado para el pago de dividendos, intereses, réditos, o cualquier producto con valor mobiliario. (...)”*

De la lectura de ambos artículos podemos deducir que el fraude fiscal para ser considerado delito debe estar dotado de 2 elementos esenciales:

- (i) **Un elemento material:** consistente en la acción u omisión que conlleva el fraude fiscal. Este elemento material debe venir tipificado en la Ley.

El principio de tipicidad, al igual que en nuestro ordenamiento, que bebe de la tradición codificadora francesa, está absolutamente vinculado con el principio de legalidad, y supone la necesidad de predeterminación legal de la conducta ilícita.

Así pues, sólo constituyen infracciones penales las violaciones del ordenamiento jurídico, previstas como tales por Ley previa y cierta.

Conforme al artículo 1741 CGI el delito de fraude fiscal debe revestir alguna de las siguientes formas:

- Omisión voluntaria de declaración en plazo;
- Ocultación voluntaria de importes gravables mediante montajes fraudulentos cuyo resultado sea ocultar importes gravables o entorpecer la investigación y el control por parte de la Administración;
- Organización de la insolvencia;
- Cualquier otro medio fraudulento que permita eludir el pago de impuesto.

Además, el artículo 1743 CGI prevé dos supuestos más, considerados delitos fiscales especiales:

- Cuando se producen anomalías contables;
- En supuestos de fraude fiscal internacional.

- (i) **Un elemento intencional:**

Finalmente llegamos al elemento más importante y limitador de la potestad sancionadora: el elemento culpabilístico.

El principio de culpabilidad y la presunción de inocencia rigen en el ordenamiento sancionador francés, igual que en el nuestro, y han de ser respetados en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas. Así, en primer lugar, no cabe una responsabilidad objetiva y, en segundo lugar, el derecho a la presunción de inocencia

comporta que la sanción debe estar basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada.

Así, la proscripción de cualquier rastro de potestad sancionadora objetiva del ordenamiento penal francés se proyecta sobre los aspectos subjetivos de la conducta infractora y sus resultados, mediante la exigencia de unos elementos subjetivos que permiten un juicio de reprochabilidad sobre los responsables.

Para que esta reprochabilidad sea posible es necesario primero que el autor sea el causante de los hechos ilícitos; en segundo lugar, debe ser culpable (entendiendo la culpabilidad como conciencia, voluntariedad) y, en tercer lugar, debe ser imputable.

Así, para que se materialice el delito fiscal, el ordenamiento francés requiere de ese elemento intencional, de una voluntad de realizar la acción u omisión encaminada al fraude fiscal y es la Administración la que, en virtud del artículo L227 del Libro de Procedimientos Tributarios, debe probar el carácter intencional de la actuación del contribuyente.

Al respecto vale la pena destacar la similitud con nuestro ordenamiento no sólo penal sino administrativo sancionador. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su artículo 33 consagró la presunción de buena fe.

En el ordenamiento francés, además, la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia y cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio, esto es, en caso de que el elemento volitivo no pueda ser probado por la Administración, la actuación no caerá dentro del ámbito del delito tributario.

Las disposiciones del CGI prevén dos tipos de sanciones:

- Las administrativas, que consisten en el interés de demora, cuyo objetivo es compensar el daño sufrido por la Hacienda Pública, y los recargos cuyo porcentaje varía en función de la gravedad de la infracción.
- Las penales.

A diferencia de nuestro ordenamiento, la legislación y el Consejo de Estado francés admiten la compatibilidad de sanciones administrativas y penales. Así, el denominado principio *non bis in idem*, que supone, en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del *ius puniendi* del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre "... la identidad de sujeto, hecho y fundamento...", no sería aplicable en el ámbito fiscal francés.

Por último, y como subraya COLOMA CHICOT<sup>(8)</sup>, determinación de la responsabilidad tributaria no corresponde al Juez penal, sino a la Administración Tributaria bajo el control de la jurisdicción administrativa, y en algunos casos de impuestos indirectos, la Administración puede solicitar del Juez penal que liquide el impuesto y pronuncie la condena a su pago.

### 3.2. EL DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO ALEMÁN

La Ordenanza Tributaria Alemana ("*Abgabenordnung*" o "*AO*") dedica su parte octava a las infracciones tributarias, delitos fiscales y sus sanciones y penas (*Straf-und Bußgeldvorschriften*).

En la misma ordenanza se regulan tanto los delitos tributarios (artículos 369 a 376) como las infracciones administrativas (artículos 377 a 384). El criterio utilizado para distinguir entre delito e infracción tributaria se basa en el grado de culpabilidad (dolo o culpa) con que se hubieran cometido los hechos y no en el importe de la cuota defraudada, como ocurre entre nosotros.

El ordenamiento alemán define el delito tributario no sólo como la defraudación en el pago de impuestos, sino que se incluyen otro tipo de actuaciones tales como el contrabando o la falsificación de efectos timbrados. Sin embargo, el equivalente a nuestro artículo 305 del CP sería el delito de defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*), tanto en su modalidad simple como en su modalidad agravada.

(8) COLOMA CHICOT, J. A.: "La reintegración de los conceptos tributarios defraudados en los supuestos de delito fiscal; un problema de responsabilidad civil *ex delicto*?", *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* núm. 41/2001.

Al igual que ocurre con la figura recogida en el artículo 305 del CP español, el delito de defraudación tributaria del §370 de la AO es una norma penal en blanco: será la normativa específica de cada impuesto la que determinará qué importe es el que debería haberse ingresado, así como qué conducta constituye una ventaja fiscal justificada.

Según lo dispuesto en el §370(1) de la AO:

*“Será castigado con pena de privación de libertad de hasta cinco años o pena pecuniaria quien*

- 1. realice ante la autoridad financiera u otra autoridad declaraciones incorrectas o incompletas sobre hechos de relevancia tributaria,*
- 2. infringiendo un deber, deje a las autoridades financieras en el desconocimiento de hechos de relevancia tributaria, o*
- 3. infringiendo un deber, omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar, reduciendo con ello impuestos u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas (...).”*

El delito de defraudación tributaria se puede dar por:

- (i) comisión activa, mediante la declaración incompleta o incorrecta de hechos de relevancia tributaria (§370<sup>(9)</sup> de la AO); y
- (ii) comisión por omisión, cuando, incumpliendo un deber, se ocultan datos de trascendencia tributaria a la Administración [§370(1)2 de la AO], o se hubiera omitido la utilización de los efectos timbrados o máquinas de timbrar, estando obligado a ello [§370(1)3 de la AO].

---

(9) El texto original alemán, a fecha 5 de junio de 2012, es el siguiente:  
*„ (1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer*  
*1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,*  
*2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder,*  
*3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt [...].“*



Para que las anteriores conductas sean constitutivas de delito, debe producirse en todo caso alguno de los resultados que se prevén en la propia norma, que son:

- (i) la reducción o minoración de impuestos (*Steuerverkürzung*) o
- (ii) la obtención de una ventaja fiscal injustificada (*Erlangen von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen*).

A su vez, según el §370(4), existe defraudación o minoración de impuestos cuando, como consecuencia de la conducta del obligado tributario, se impida la liquidación de la deuda tributaria o la determinación correcta de su cuantía<sup>(10)</sup>. En lo que se refiere a las ventajas fiscales injustificadas, se incluyen dentro de las mismas las compensaciones y reembolsos (*Steuervergütungen*).

Como ya hemos dicho, igual que en nuestro ordenamiento e igual que en el ordenamiento francés, antes analizado, en el ordenamiento alemán, la distinción entre delito e infracción administrativa se establece en función de los elementos subjetivos del tipo, de modo que la conducta recogida en el §370(1) de la AO exige en todo caso un comportamiento doloso por parte del obligado tributario. En consecuencia, la comisión negligente no constituye delito tributario (*Steuerstraftat*), sino infracción administrativa (*Steuerwidrigkeit*).

Respecto al delito de defraudación tributaria agravada el artículo §370(3) de la AO<sup>(11)</sup> recoge dicha modalidad del delito de defraudación tributaria.

(10) Ello incluye una conducta consistente en impedir la ejecución de una deuda correctamente liquidada. Vid. las Sentencias del *Reichsgericht* de 11 de abril de 1934, RStBl 695, de 23 de agosto de 1938 (RStBl 889, y del *Bundesgerichtshof* de 1 de abril de 1960, citadas en el artículo de CORDERO GONZÁLEZ, Eva María: "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", *Crónica tributaria*, núm. 123/2008 (69-96), pág. 81.

(11) El texto original alemán, a fecha 5 de junio de 2012, es el siguiente:  
"In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter  
1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,  
2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger missbraucht,  
3. die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht,  
4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nichtgerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder  
5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt."

Así, se impondrá una pena privativa de libertad de entre 6 meses y 10 años en casos que revistan especial gravedad, lo que se da en los siguientes casos:

- Cuando la reducción de impuestos producida o los beneficios fiscales injustificados obtenidos lo sean en elevada cuantía.
- Cuando el autor abuse de sus facultades o cargo de funcionario.
- Cuando se actúe en connivencia con un funcionario que abuse de sus facultades o su cargo.
- Cuando la reducción de impuestos o la obtención de beneficios fiscales se produzca mediante documentos falsificados.
- Cuando se actúe como miembro de una banda organizada.

Para estos casos agravados la normativa prevé penas de privación de libertad y no únicamente penas pecuniarias.

Además, este supuesto agravado constituirá en todo caso un ilícito penal. La calificación de infracción administrativa recogida en el §378 de la AO se remite expresamente al §370(1) (delito de defraudación tributaria simple) y, por lo tanto, no parece que pueda hacerse extensible a los supuestos recogidos en el §370(3) (delito de defraudación tributaria agravada).

Respecto a la regularización tributaria, de forma similar a lo dispuesto en el artículo 305.4 del CP, el §371(1) de la AO señala que:

*“Quien, en relación a todas los delitos tributarios no prescritos, rectifique o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera, o comunique los omitidos, quedará libre de la pena en aplicación del §370.”*

Tal y como señala CORDERO GONZÁLEZ<sup>(12)</sup>, a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento español, esta regularización tributaria no se produce mediante la liquidación y pago simultáneos, sino que se articula mediante la presentación ante las autoridades competentes de una autodenuncia por parte del infractor. Una vez recibida ésta, la Administración otorga al

---

(12) CORDERO GONZÁLEZ, Eva María: “El delito fiscal en el ordenamiento alemán”, *Crónica tributaria*, núm. 123/2008 (69-96), pág. 89.

obligado tributario un plazo para efectuar la liquidación y pago de la cuota defraudada. Así pues, en el ordenamiento alemán, el pago de la cuota defraudada habrá de realizarse, no de forma simultánea a la presentación de la autodenuncia, sino dentro del plazo fijado discrecionalmente por la Administración una vez recibida aquélla, lo que tiene en buena parte que ver con el sistema de liquidación administrativa que, como regla general, rige en aquel país.

La eficacia liberatoria de la regularización está en todo caso condicionada al cumplimiento de dicho plazo [§ 371(3) de la AO].

Además de estas cuestiones relativas al pago de la cuota debida, el §371(2) excluye los efectos liberatorios de la autodenuncia cuando la misma no se produzca de forma voluntaria o espontánea. Así, ésta no será eficaz en los siguientes supuestos:

- Cuando, previamente, de forma similar a lo dispuesto en el artículo 305.4 del CP, se hubiera comunicado al obligado tributario o a su representante la iniciación:
  - de un procedimiento de comprobación tributaria;
  - la iniciación de un procedimiento de averiguación de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria;
  - la iniciación de un procedimiento penal o de imposición de multas [§371(2)1 de la AO].
- Cuando, en el momento de la rectificación, se hubiera ya descubierto total o parcialmente el hecho y el autor lo supiera o debiera suponerlo en una apreciación prudente de la situación [§371(2)2 de la AO].

Esta última posibilidad pretende asegurar la espontaneidad de la autodenuncia cuando, a pesar de no haberse tenido conocimiento formal del inicio de la investigación administrativa o judicial, el sujeto infractor pudiera conocer la inminencia de su apertura por otras vías. Existe, en este sentido, una importante diferencia entre el ordenamiento alemán y el español en el que, a la vista de las dificultades prácticas que implica la prueba de la espontaneidad en cada caso concreto, sólo el conocimiento formal del inicio de uno de estos procedimientos impide la regularización posterior.

En el año 2011 fue introducida una tercera circunstancia que no tiene, por el momento, parangón en la norma penal española, pues excluye la eficacia de la autodenuncia si la cuantía defraudada supera los 50.000 euros por infracción [§371(2)3 de la AO]. Dicho límite cuantitativo fue introducido mediante una modificación de la Ley de Prevención de Blanqueo de Capitales Alemana (*Schwarzgeldbekämpfungsgesetz*) con la finalidad de evitar prácticas abusivas que, amparándose en la posibilidad de autodenuncia, constitúan estrategias premeditadas de defraudación tributaria.

En lo que se refiere al ámbito de las sanciones administrativas, la rectificación de lo incorrectamente declarado u omitido excluye la imposición de sanciones de este tipo [en este sentido, §378(3) de la AO].

Al igual que ocurre con la autodenuncia, también la regularización a efectos administrativos debe ser verdaderamente voluntaria, por lo que no habrá exclusión de sanciones si, previamente, se han iniciado determinados procedimientos contra el obligado tributario.

Finalmente, en cuanto a la prescripción, el presente delito prescribe a los 10 años, mientras que el delito en su modalidad simple lo hace a los 5 años.

Por último debemos subrayar que en el Derecho alemán, al igual que acontece en el Derecho francés, e italiano<sup>(13)</sup>, la determinación de la deuda defraudada corresponde a la Administración y no al Juez penal. Esta tendencia del Derecho comparado parece haber influido en el art 305.4 CP aunque, como apuntamos más adelante, la solución del legislador español es muy problemática, y no es homologable a la solución alemana. En efecto, y según Cordero González, en el Derecho alemán *“la determinación del importe de la deuda defraudada se lleva a cabo por la Administración, sin perjuicio de que el Juez penal deba fijar también, en el marco del proceso penal y conforme a las reglas que lo rigen, la cuantía defraudada, a fin de valorar la culpabilidad del sujeto y la gravedad de su conducta (...). El Juez penal determina, así pues, los hechos según las reglas del proceso penal, sin que resulte vinculado por la liquidación previa que, incluso con carácter*

---

(13) PÉREZ ROYO: *“Los delitos fiscales desde la perspectiva del derecho comparado”*, *Crónica Tributaria*, núm. 60/1989. Según este autor, la Ley 516/1982 suprimió la cuestión prejudicial penal y favoreció la posibilidad de ejercicio simultáneo de la acción penal y la reclamación tributaria.

*firme hubiera dictado la Administración o el Tribunal Financiero, de haberse discutido en esta sede la liquidación tributaria. Las reglas tributaria sobre la prueba no siempre serán aplicables, por ello, al ámbito penal, dado el mayor rigor que exige la convicción judicial de los hechos”<sup>(14)</sup>.*

### 3.3. EL DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO ESTADOUNIDENSE<sup>(15)</sup>

Bien sabemos que el ordenamiento estadounidense, a diferencia de los que como, el nuestro, se enmarcan en la tradición jurídica codificadora, se caracteriza por cierta falta de sistematización y sobre todo tipificación. Sin embargo dentro del propio “*Internal Revenue Code*” encontramos una serie de disposiciones de materia penal que podrían constituir una definición y clasificación de conductas calificables de delito fiscal.

Las disposiciones más relevantes en materia penal pueden ser clasificadas en los siguientes apartados:

1. Intento intencionado de evasión (art. 7201 IRC).
2. Dejar de declarar o de ingresar intencionadamente (art.7203 IRC).
3. Falso testimonio (art. 7206 (1) IRC).
4. Ayuda y asistencia (art. 7206 (2) IRC).
5. Entrega de documentación falsa (art. 7207 IRC).
6. Impedir u obstruir la aplicación del IRC (art. 7212 (a) IRC).
7. Actividades penales de empleados del Gobierno (art. 7213 IRC).
8. Infringir el deber de comunicación de cierto tipo de transacciones (6050-I y 7203 IRC).

En materia penal el elemento intencional adquiere una particular relevancia y, con relación al mismo, existe, como era de esperar, mucha juris-

(14) CORDERO GONZÁLEZ, *op. cit.*

(15) “EL DERECHO TRIBUTARIO ESTADOUNIDENSE” por Critian Óliver LUCAS MAS, Barcelona, mayo 2003; y “EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LOS EE.UU.”, por Sofía ARANA LANDÍN, Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco, 2008.

prudencia. Ahora bien, para ser condenado la Administración debe probar, sin que pueda existir una duda razonable, lo siguiente:

1. Un acto de evasión o intento de evasión. Hay que tener en cuenta que se trata de un delito de acción y no de omisión, es decir, por ejemplo —según la norma— la falta de declaración no constituiría este tipo de delito;

2. Que se deba un tributo;

3. Intención. Sin embargo, dicha intencionalidad se sobreentiende si se demuestra la violación de cualquier deber legal.

La jurisprudencia viene entendiendo que para cometer el delito fiscal la cantidad defraudada tiene que ser una cantidad sustancial, de un mínimo de 2.500 dólares americanos.

Finalmente, el delito fiscal en el ordenamiento norteamericano caduca a los seis años.

#### **4. ESTUDIO DE LA PROBLEMÁTICA DE LA INCARDINACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS**

Como reconoce expresamente la propia Exposición de Motivos de la LO 7/2012 que modifica la LO 10/1995 del Código Penal, en ese ámbito se hacía necesaria una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, regulados en el Título XIV del Código Penal. Esta reforma ha venido de la mano de un endurecimiento de determinadas conductas mediante la introducción de un tipo agravado, el incremento de las posibilidades de intervención de la Dependencia de Recaudación durante la sustanciación del procedimiento penal o la aclaración de los efectos de la regularización voluntaria.

Sin embargo, no se ha aprovechado la reforma para introducir algunas mejoras técnicas, excepto en el ámbito de la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea, que aun no siendo imprescindibles para la correcta aplicación del tipo, en aras a la jurisprudencia dominante, sí que hubieran sido aconsejables, como contrapunto a las agravaciones descritas y como instrumento para incardinar de forma coherente y armónica el delito fiscal dentro de los ilícitos tributarios

y su necesaria interpretación sistemática con el resto del ordenamiento tributario, que es el fundamento de su existencia y su única razón de ser.

#### **4.1. LA CONFIGURACIÓN DEL DELITO FISCAL COMO UNA NORMA PENAL EN BLANCO: CONSECUENCIAS JURÍDICAS**

El concepto de norma sancionadora en blanco nació en el ámbito del derecho penal. La expresión “ley penal en blanco” se debe a BINDING, que la propuso por primera vez en el año 1872. Posteriormente, han sido muy numerosas y variadas las expresiones utilizadas para referirse a las también llamadas genéricamente “leyes penales incompletas”.

Siguiendo a DOVAL PAIS<sup>(16)</sup>, el aspecto que quieren destacar todas las definiciones doctrinales es que las leyes penales en blanco son leyes necesitadas de complemento pues el supuesto de hecho que regulan está formulado de manera incompleta. Este complemento debe buscarse en otras disposiciones del ordenamiento jurídico.

La aplicación práctica de la técnica legislativa de las leyes sancionadoras en blanco ha supuesto una serie de problemas que han sido estudiados por la doctrina y la jurisprudencia. Así, se han resaltado los peligros de su utilización incontrolada que podría conllevar una disminución de la certeza y la seguridad jurídica, principios que resultan básicos y esenciales en los casos del ejercicio del poder punitivo del Estado. También se le ha reprochado la desnaturalización del principio de legalidad que puede conllevar, en la medida que mediante las disposiciones de normas reglamentarias se puede complementar, o al menos matizar, el contenido y el alcance de los tipos infractores. Saliendo al paso de estos problemas, la jurisprudencia del TC ha aceptado (entre otros SSTC 62/1982<sup>(17)</sup>, de 15 de

- (16) Doval PAIS, A.: *Posibilidades y límites para la formulación de las Normas Penales. El caso de las Leyes en blanco*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 95 y ss. Un análisis más completo de la problemática que conllevan las normas penales en blanco se puede encontrar también en GARCÍA ARÁN, M.: “Remisión normativa, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XVI, págs. 63 a 103.
- (17) STC 62/1982, de 15 de octubre (Sala primera). Recursos de amparo núms. 185/80 y 402/81. Ponente: Rafael Gómez-Ferrer Morant (BOE 17-11-1982).

octubre; 122/1987<sup>(18)</sup>, de 14 de julio, y 127/1990<sup>(19)</sup>, de 5 de julio) que la utilización legislativa y la aplicación judicial de esta técnica son concilia- bles con los postulados constitucionales. Ahora bien, tal y como recuerda el FJ 3 de la STC 127/1990<sup>(20)</sup>, esto será posible siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) que el reenvío normativo sea expreso; b) que esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; c) que sea satisfecha la exigencia de certeza, es decir, que la conducta calificada de delictiva sea suficientemente precisada, y d) que la ley penal establezca la pena y el contenido nuclear esencial de la prohibición.

La existencia de leyes penales en blanco se da con más vigor dentro del ámbito del derecho administrativo sancionador, sobre todo en campos como el derecho tributario, el medio ambiental, el del consumo y protección de los consumidores, el referente a sectores regulados, etc., donde la mayoría de normas sancionadoras configuran las infracciones como los incumplimientos de la normativa específica que regulan estos ámbitos. En este sentido NIETO GARCÍA<sup>(21)</sup> define las normas sancionadoras en blanco como aquellas que *“no describen exhaustivamente el tipo sino que se remite a una norma posterior que debe hacerlo”*. Esta técnica legislativa resulta explicable en aquellas materias la variabilidad de las cuales exige una mayor rapidez normativa, dado el frecuente cambio de las circunstancias.

La delimitación del concepto de leyes penales en blanco se ha realizado desde diferentes perspectivas. Por un lado, se ha partido de la distinción entre precepto o supuesto de hecho y sanción. En este sentido, se ha dicho

(18) STC 122/1987, de 14 de julio (Sala segunda). Recursos de amparo núms. 242 y 247/1986. Ponente: Ángel Latorre Segura (BOE 29-7-1987).

(19) STC 127/1990, de 5 de julio (Sala primera). Recurso de amparo núm. 368/1988. Ponente: Fernando García-Mon y González-Regueral (BOE 30-7-1990).

(20) En el mismo sentido la STC 62/1994, de 28 de febrero: *“Sin embargo, no siempre las llamadas normas penales en blanco son contrarias al principio de legalidad. Según hemos declarado [STC 127/1990 (RTC 1990\127), fundamento jurídico 3] ‘las leyes penales en blanco son constitucionalmente admisibles siempre que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido; que la Ley además de señalar la pena contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza, es decir, de suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la Ley penal se remite y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía de tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada’”*.

(21) NIETO GARCÍA, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, pág. 241.



que las normas penales en blanco se caracterizan por contener sólo la sanción, mientras que el supuesto de hecho que origina su imposición debe buscarse en otro lugar, en otra norma.

Por otra parte, también se ha partido de la dualidad entre las ideas de norma sancionadora y norma complementaria. La contraposición entre ambos tipos de normas se ha utilizado para explicar que la ley completa sólo existe cuando concurren las dos, que cuando se integran forman un único precepto, de tal modo que si la norma complementaria cambia, también lo hace la norma penal en blanco.

Esta perspectiva integradora de la norma penal se pone de manifiesto en la STS de 24 de mayo de 1990 (RAJ 4129) cuando considera aplicable la nueva normativa sancionadora más favorable (Ley Orgánica 2/1986 y RD 1346/1984) en un expediente sancionador a un policía nacional. Para el TS la norma complementaria que viene a llenar el tipo en blanco dibujado por la norma propiamente sancionadora siempre forma parte integrante del tipo, siendo indiferente que éste se formule de una sola vez, en un único precepto o en dos momentos y normas diferentes.

En cualquier caso, lo cierto es que esta técnica legislativa tiene su razón de ser en el hecho de que, muy a menudo, la realidad y la prudencia exigen una particular flexibilidad en la redacción y formulación de los distintos tipos legales. Determinadas materias vinculadas a sectores muy dinámicos del ordenamiento jurídico diferentes del derecho penal o del sancionador y condicionadas, además, por circunstancias histórico-sociales concretas, dan lugar a una actividad normativa constante y continuada, que ocasionaría un grave deterioro legislativo si se incluyeran en el texto de la ley penal los supuestos que se quieren prohibir y la concreción de sus elementos.

El delito fiscal no se comprende, ni puede aplicarse correctamente sin un profundo conocimiento de los principios que inspiran el derecho tributario. La propia lógica del sistema comporta que estos principios deben integrarse en la tipificación del delito fiscal, pero no hubiera resultado ociosa una mención expresa en tal sentido, para evitar situaciones contradictorias, desproporcionadas y, en definitiva, generadoras de inseguridad jurídica.

La consideración diferenciada y aislada del delito fiscal, basándose en una normativa autóctona, los artículos 305, 305 bis y 306 del CP, así como la existencia de una jurisdicción especialista que tiene por función, no sólo

determinar la existencia de los agravados comportamientos que constituyen defraudación tributaria, sino que le corresponde también, en muchos casos, determinar el importe de la correcta deuda que hubiera debido ingresarse, genera toda una serie de distorsiones.

En efecto, la actuación de jurisdicciones distintas para el enjuiciamiento de las discrepancias de naturaleza tributaria, en función de una previa delimitación efectuada por la propia Administración Tributaria, genera situaciones absurdas.

Sin ánimo de ser exhaustivos, simplemente a los meros efectos ilustrativos, ponemos sobre la mesa algunas de estas anomalías que se han producido por una defectuosa interpretación de la incardinación del delito fiscal en el ámbito integrado del derecho tributario:

- 1.1. La problemática sobre la consideración del fraude de ley tributaria como un supuesto de delito fiscal (definitivamente resuelto por la STC 120/2005, de 10 de mayo).
- 1.2. La problemática sobre los distintos plazos de prescripción entre la vía penal y la administrativa (resuelto por STS de 6-11-2000 y posteriores).
- 1.3. La incongruencia que en los procedimientos por delito fiscal representa la existencia de las periciales jurídicas.
- 1.4. Los abusos generados por los distintos conceptos sobre la causa comercial y su relación con la simulación.
- 1.5. La transformación o mutación de la primigenia deuda tributaria en una responsabilidad civil derivada del delito, sin tener en cuenta el principio de capacidad económica que se halla en el fundamento último de su existencia.

## **4.2. LA IDENTIDAD DE PRINCIPIOS ENTRE LAS DISTINTAS MANIFESTACIONES DEL *IUS PUNIENDI* DEL ESTADO**

### **4.2.1. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA DESDE LA PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL**

No obstante los trascendentales cambios normativos experimentados en las últimas tres décadas en España y de las divergencias de criterios juris-

prudenciales a que estamos acostumbrados (más habituales de lo que fuera deseable), podemos afirmar que, sin duda, una de las problemáticas más pacíficas y, por lo tanto, con una jurisprudencia más homogénea y constante es la que hace referencia a la identidad de principios que inspiran el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, en la medida que ambos provienen de una raíz común, que es la plasmación de la potestad punitiva del Estado.

Los primeros precedentes jurisprudenciales los podríamos situar en las SSTS de 27 de junio de 1950 y 12 de febrero de 1959. No obstante, no será hasta principios de la década de los setenta cuando esta doctrina se consolida plenamente, a raíz de las SSTS de 9 de febrero de 1972 (RAJ 876), 25 de marzo de 1972 (RAJ 1472), 17 de junio de 1974 (RAJ 3238), 21 de marzo de 1979 (RAJ 997) y 29 de mayo de 1979 (RAJ 2113). El fundamento normativo último de estas sentencias se podría situar en el antiguo artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, aprobada por Decreto de 27 de julio de 1957, que prohibía a las disposiciones administrativas de carácter general establecer penas. La interpretación de este precepto desde una perspectiva unitaria y estructural permitía concluir sobre la plena vigencia del principio de legalidad en el ámbito administrativo sancionador, principio que procedía del tronco común del ejercicio de toda la actividad represora del Estado.

<sup>(22)</sup>El presupuesto lógico de esta conclusión es la afirmación de la unidad sustancial u ontológica del Ordenamiento punitivo del Estado. Frente a la doctrina alemana de principios del siglo pasado, con su distinción entre antijuridicidad y antiadministratividad<sup>(23)</sup>, que ejercería una notable influencia

(22) Véase nuestro trabajo DE JUAN CASADEVALL: *“La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito tributario”*, dentro del colectivo Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana, dirigido por Marta Villar Ezcurra, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 1447 y 1448.

(23) GOLDSCHMIDT, seguido de otros autores, pretendieron así distinguir entre ilícitos típicamente penales, que lesionaban un bien jurídico determinado, y los ilícitos administrativos, que infringían el deber de obediencia a la Administración, y no transcendían el interés administrativo.

en nuestra doctrina patria<sup>(24)</sup>, nuestro Tribunal Supremo<sup>(25)</sup>, en un contexto jurídico-político muy diferente al actual, y anticipándose al propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>(26)</sup>, decantaría el dogma de la unidad ontológica del ordenamiento punitivo del Estado, cuando en su emblemática sentencia de 9 de febrero de 1972 sostenía que: “(...) *las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto de ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal*”.

No obstante, va a ser a partir de la aprobación de la CE de 1978 cuando esta identidad ontológica entre los ilícitos penales y administrativos adquirió definitiva carta de naturaleza y se consagró a nivel constitucional.

Desde un principio (SSTC 2/1981, de 30 de enero, y 11/1981, de 8 de abril) la jurisprudencia del TC siguió el camino empezado por el TS una década antes, y en su conocida sentencia 18/1981<sup>(27)</sup>, de 8 de junio, dejó bien claro que a partir de la entrada en vigor de la CE: “(...) *los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como lo refleja la propia*

(24) En cierto modo, un pálido reflejo de esta doctrina puede rastrearse en la *summa divisio* de las sanciones administrativas planteada por GARCÍA DE ENTERRÍA, entre sanciones de autoprotección, que tutelan la organización y orden interno, y las de protección del orden social general. Véase “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, REDA, 10, 1976.

(25) Aunque hay que reconocer que la tesis ya había sido defendida unos años antes por nuestra primera doctrina tributarista. SAINZ DE BUJANDA en “*Notas sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria*”. “*Hacienda injusto criminal*” y “*lo injusto administrativo*” y que, en rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes –cualquiera que sea la naturaleza de estas últimas– es de tipo formal”.

(26) STEDH de 8 de junio de 1976, caso *Engel*.

(27) Al respecto se pueden ver los comentarios a la citada sentencia realizados por GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, 1981; y por PRIETO SANCHÍS, L., “La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982.

*Constitución (...)*”. Criterio seguido, entre muchas, por la STC 77/1983, de 3 de octubre, hasta la más reciente STC 194/2000<sup>(28)</sup>, de 19 de julio.

Esta identidad entre derecho penal y derecho administrativo sancionador ha sido también recogida de forma unánime por la jurisprudencia del TS dictada desde la entrada en vigor de la Constitución hasta la actualidad. Son una muestra, entre otras, las siguientes sentencias del Tribunal Supremo: 29 de mayo de 1995 (RAJ 4396), 28 de mayo de 1990 (RAJ 4397), 10 de marzo de 1995 (RAJ 2204), 23 de septiembre de 1991 (RAJ 7153), 22 de enero de 1991 (RAJ 328), 28 de mayo de 1987 (RAJ 1988\10191), 4 de noviembre de 1980 (RAJ 4261), 10 de noviembre de 1980 (RAJ 4408) y las que en ésta se citan, 16 de mayo de 1988 (RAJ 3759), 6 de mayo de 1988 (RAJ 3723), 22 de febrero de 1988 (RAJ 1378), 30 de noviembre de 1987 (RAJ 8362).

Esta similitud de principios entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador está por encima de la técnica jurídica administrativa como se ha encargado de recordar la STS 8 de febrero de 1990 (RAJ 748) que argumenta: *“debe destacarse la significación especial del derecho sancionador, y la unidad esencial del derecho sancionador administrativo y del derecho penal, proclamada por una constante jurisprudencia, con la consecuencia de que los principios esenciales del último son aplicables al primero, exigencia sustancial que lógicamente debe primar sobre el aspecto formal del carácter revisor de esta jurisdicción...”*. Esta misma idea se expresa en la STS 18 de enero de 1991 (RAJ 266), en que se manifiesta que son exponentes de esta doctrina, entre otras, las sentencias de la antigua Sala Cuarta de 28 de enero, 4 de junio y 7 de octubre de 1986 y de la antigua Sala Quinta de 31 de mayo, 29 de septiembre y 13 de octubre de 1988.

Ahora bien, de la misma forma que todos estos pronunciamientos judiciales son favorables a la identidad ontológica entre ilícito penal y administrativo, hay que destacar que estos mismos Tribunales se han encargado de destacar que esta similitud no implica identidad o mimetismo. Así la jurisprudencia constitucional suele hablar siempre de la existencia de “ciertos matices” entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador.

(28) STC 194/2000, de 19 de julio (Plenario). Recurso de inconstitucionalidad núm. 1404/1989 contra la disposición adicional 4.ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos que modifica el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Ponente: Carles Viver Pi-Sunyer (BOE 11-8-200). FJ 8.

También el TS rehúye los automatismos y, por ejemplo, en las SSTS de 21 de marzo de 1979 (RAJ 997) y 29 de mayo de 1979 (RAJ 2113) hace referencia expresa a la gran similitud, pero no igualdad entre la potestad sancionadora de la Administración y la potestad punitiva. Muy clara y expresiva es en este sentido la STS de 5 de diciembre de 1997 (RAJ 8863), cuando argumenta que: *“si bien es cierto que a partir de la vigencia de la Constitución de 1978 tanto la doctrina científica como la jurisprudencial vienen manteniendo la aplicación a las sanciones administrativas del principio de tipicidad y procurando que la potestad sancionadora se aplique respetando las garantías de los ciudadanos en idéntico o análogo sentido a como se entienden en el derecho penal, esto no supone la aplicación íntegra a sanciones administrativas de la dogmática jurídica propia de esta rama del Derecho”*.

En definitiva, y resumiendo, podemos recordar las palabras de la STS de 12 de diciembre de 1977 (RAJ 4740), en la que se pone de manifiesto la concepción del derecho penal, no sólo como supletorio del derecho administrativo sancionador, sino como informador de toda actividad sancionadora, pues afirma la *“necesidad de atenerse a los principios jurídicos que informan el derecho penal en materia de imposición de sanciones administrativas puesto que, en todo caso, cualquiera que sea la naturaleza del órgano a que se atribuya la función sancionadora jurisdiccional o estrictamente administrativa, se actúa el ius puniendi”*.

En la misma línea favorable a la identificación de principios en el ámbito del derecho penal y del derecho administrativo sancionador se posiciona la jurisprudencia del TEDH. Este criterio se empieza a manifestar en la década de los setenta, siendo el ejemplo paradigmático la conocida sentencia de 8 de octubre de 1976, caso *Engel*, en la que se proclama que el concepto de “materia penal” está dotado de autonomía propia y, por eso, es indiferente la forma concreta en que se manifieste, bien sea el delito o la infracción administrativa. Criterio que ha sido definitivamente aceptado por este Tribunal Europeo, como lo demuestran las argumentaciones empleadas en la STEDH de 21 de febrero de 1984<sup>(29)</sup>, caso *Otzürk*. Para el TEDH el carácter

---

(29) Esta sentencia ha estado comentada por RUBIO DE CASAS, M. G.: “Potestad sancionadora de la Administración y garantías del administrado. Comentario a la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 21 de febrero de 1984, el caso *Otzürüla*”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 104, 1984.

irrelevante de la calificación como sanción penal o administrativa tiene su fundamento en la ausencia de diferencias esenciales entre delitos e infracciones administrativas.

#### 4.2.2. LA PLASMACIÓN LEGISLATIVA DE LA IDENTIDAD DE PRINCIPIOS ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Los principios del orden penal que presiden la globalidad de la potestad sancionadora de la Administración han quedado plasmados positivamente en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común<sup>(30)</sup>. La exposición de motivos de esta Ley dice lo siguiente: *“El título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del texto constitucional y de la ya consolidada jurisprudencia sobre la materia. Efectivamente, la Constitución, en su artículo 25, trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad de que ambos se sujeten a principios de básica identidad, especialmente cuando el campo de actuación del derecho administrativo sancionador ha ido recogiendo tipos de injusto procedentes del campo penal no subsistentes en el mismo en aras al principio de mínima intervención”*.

(30) Ver sobre la Ley 30/1992 los comentarios al título IX incluidos en las obras dedicadas a esta Ley que se citan a continuación: CHINCHILLA MARÍN, C.: *“Potestad sancionadora de las Administraciones públicas”*, en PENDÁS GARCÍA, B. (ed.): *Administraciones públicas y ciudadanos. Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Praxis, Barcelona, 1993; GARCÍA MANZANO, P.: *“De la potestad sancionadora”*, en SANTAMARÍA PASTOR, J. A. [et al.], *Comentario sistemático a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Ed. Carperi, Madrid, 1993; MARTÍ AROMIR, T., *“La potestad sancionadora”*, en TORNOS I MAS, J. (ed.), *Administración pública y procedimiento administrativo (Comentarios a la Ley 30/1992)*, Ed. Bosch, Barcelona, 1994; MESTRE DELGADO, J. F.: *“Los principios de la potestad sancionadora”*, en LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN M. (eds.), *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993.

Por lo tanto y sin perjuicio de reconocer que en el ilícito penal va ínsito un plus de antijuridicidad respecto del ilícito administrativo, sí podemos concluir que los principios interpretativos que deben inspirar el derecho penal y la potestad sancionadora de la Administración son comunes, no sólo por la existencia de un movimiento doctrinal que así lo justifica, sino básicamente porque así lo manda la Constitución, lo reconoce expresamente el legislador y ha sido interpretado reiteradamente por la jurisprudencia unánime.

#### 4.2.3. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA DESDE LA PERSPECTIVA DOCTRINAL

La identidad de principios entre el derecho penal y el derecho sancionador administrativo ha sido objeto de un intenso debate doctrinal, sobre todo en la doctrina germana e italiana, cuyos orígenes se remontan a finales del siglo XIX. El planteamiento español de la cuestión ha tenido una trayectoria diferente a la desarrollada en Italia y Alemania debido fundamentalmente a la existencia de un proceso caracterizado por la hipertrofia administrativa en lugar de la hipertrofia del derecho penal y a la necesidad de proceder a una despenalización.

La doctrina mayoritaria española también se ha posicionado a favor de la identidad esencial entre los ilícitos administrativos y penales. Sin embargo, durante los años cincuenta y sesenta la doctrina española se inclina por el reconocimiento de una diferencia más formal que sustantiva entre los delitos y las infracciones administrativas. GARRIDO FALLA<sup>(31)</sup> se manifiesta a favor del criterio formal para distinguir el delito de la infracción, pero matiza que la distribución de competencias entre los órganos jurisdiccionales y la Administración no constituye un arbitrio del legislador, pues la potestad sancionadora resulta inherente a la capacidad competencial material que se atribuye a la Administración. Habría que situar dentro de esta misma línea conceptual la idea de la sanción como manifestación de la auto-tutela administrativa defendida por MONTORO PUERTO<sup>(32)</sup>, y la línea doctrinal de

---

(31) GARRIDO FALLA, F.: "Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas", en *Revista de Administración Pública*, núm. 28.

(32) MONTORO PUERTO, M.: *La infracción administrativa: características, manifestaciones y sanción*, Barcelona, 1965.



VILLAR PALASÍ<sup>(33)</sup> que distingue la sanción administrativa de la sanción penal por el diferente objeto perseguido.

Este tipo de posicionamientos han sido rebatidos por SUAY RINCÓN<sup>(34)</sup>, que establece que tanto las sanciones administrativas como las penales cumplen con la misma función, esto es, restaurar la paz en el ordenamiento jurídico y reprimir a su transgresor. Asimismo, cabe destacar que hoy las Constituciones proclaman de una manera general la sujeción de la Administración al principio de legalidad, de forma que cualquier tipo de acción que ésta desee emprender está condicionada a la previa existencia de un precepto jurídico-administrativo que la consienta y la ampare. Esto impide seguir afirmando que la Administración actúa con autonomía y según sus propias necesidades. Además, la Administración no puede perseguir sus propias finalidades porque carece de poder de autoatribución. Como es sabido, el artículo 103.1 de la CE establece que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, concentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al derecho.

Así, nos debemos posicionar a favor de la doctrina de SUAY RINCÓN, que establece una total y absoluta concordancia entre las sanciones administrativas y las sanciones penales, dada la identidad sustancial de intereses o finalidades que concurren en ambos casos, sin perjuicio del plus de antijuridicidad que concurre en el ilícito penal, en términos de dolo o de engaño, en el delito fiscal. En efecto, siguiendo al mencionado autor, cuando la Administración impone una sanción por infracción de una regla de derecho, simplemente aplica el derecho positivo al objeto de restablecer la paz jurídica rota previamente por la acción de un particular. Este mismo interés de salvaguarda del ordenamiento jurídico se encuentra también presente en el derecho penal. La identidad de mecanismos de protección de bienes jurídicos ante cualquier agresión constituye el eje central sobre el que gira la identidad de ambas instituciones.

(33) VILLAR PALASÍ, J. L.: "Poder de policía y precio justo. El problema de la tasa de mercado", en *Revista de Administración Pública*, núm. 16.

(34) SUAY RINCÓN, J.: *Sanciones administrativas*, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, Zaragoza, 1989.

La diferencia entre los dos mecanismos de protección punitiva del ordenamiento jurídico se encuentra sólo en el diferente grado de protección, más fuerte en el ámbito penal y más tenue en el campo administrativo sancionador. Esto explica la característica de intervención mínima que se predica del derecho penal, que analizaremos en apartados posteriores, en la medida que sólo se tiene que aplicar en aquellos casos en que la vulneración del ordenamiento jurídico ha sido más flagrante o en aquellas circunstancias en que los mecanismos de intervención administrativa se han considerado insuficientes.

Tampoco son convincentes las doctrinas que sostienen la existencia de un diferente comportamiento del ilícito entre los penales y los administrativos, o las que fundamentan los primeros en vulneraciones del derecho natural y los segundos en acciones que no necesariamente tienen que ser inmorales. No hay ninguna duda sobre que tanto en las infracciones administrativas como en las infracciones penales existe un bien jurídico protegido que evidencia la identidad de sus principios y categorías. En la legislación actual son numerosos los casos en que un mismo bien jurídico es protegido en parte por normas de derecho penal y en parte por normas de derecho administrativo sancionador, siendo la aplicación de una u otra normativa una cuestión discrecional del legislador a la hora de fijar la separación, básicamente adoptada por razones ideológicas o de política legislativa.

Un ejemplo claro de lo que acabamos de decir lo encontramos en el ámbito tributario. Según el artículo 191.1 de la LGT constituye infracción tributaria grave el hecho de dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente fijados la totalidad o parte de la deuda tributaria, siempre que la actuación del sujeto pasivo sea dolosa o negligente. Por su parte, el artículo 305 del CP regula como un delito contra la Hacienda Pública la defraudación a la Hacienda estatal, autonómica, foral o local, mediante la elusión del pago de los tributos, en el supuesto de que el importe no ingresado exceda de 120.000 euros. La diferencia entre uno y otro supuesto se encuentra, básicamente, en el importe dejado de ingresar y en el hecho de que la actuación del sujeto pasivo tiene que ser necesariamente dolosa para que se considere delito, con un cualificado dolo de engaño y defraudación. Con anterioridad a esta normativa, el límite para poder considerar una determinada acción como un delito se encontraba en los cinco millones de pesetas y después en quince millones. La elección para determinar cuándo

entra en juego el derecho penal o el derecho administrativo sancionador no viene motivada por una diferencia axiológica de la acción, sino por una decisión discrecional del legislador. Lo mismo sucede en otros ámbitos como en el caso de infracciones contra la Seguridad Social o en el ámbito medioambiental.

Siempre que la actuación del sujeto pasivo sea dolosa, desde un punto de vista axiológico no hay diferencia entre las sanciones administrativas y las penales pues persiguen la misma función, esto es, restaurar la paz en el ordenamiento jurídico y reprimir a su transgresor. En estos casos, la diferenciación se da por un mero tema cuantitativo. Por ello, debemos enfatizar, que en el delito, como elemento subjetivo del injusto, debe concurrir un dolo cualificado.

En efecto, cuando el tipo delictivo exige como elemento subjetivo especial del delito, un conocimiento o una intención especial (dolo específico o elemento subjetivo del tipo), sí que concurre una diferencia axiológica en la acción susceptible de reproche penal o administrativo. Esta especialización del dolo excluye la imputación del mismo delito a título de culpa, por lo que, en estos casos la cuantía será ontológicamente indiferente para convertir al ilícito en penalmente relevante.

En definitiva, por regla general, entre el ilícito penal y el ilícito administrativo únicamente se pueden establecer diferencias adjetivas pero no sustantivas y el límite tiene que ser trazado positivamente por el legislador. Al no poderse determinar diferencias cualitativas entre el ilícito penal y el ilícito administrativo es preciso extender a las infracciones administrativas la aplicación de los principios fundamentales del derecho penal.

Por todo ello, aquellos posicionamientos doctrinales no impidieron que se fuera consolidando una corriente doctrinal favorable a la defensa de la identidad de principios entre infracción administrativa y delito, tanto entre los penalistas, donde podemos encontrar CEREZO MIR<sup>(35)</sup> como entre los administrativistas que defendieron con anterioridad a la aprobación de la

---

(35) CEREZO MIR, J.: *Curso de Derecho Penal español*, Parte General, I, 5.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1996.

Constitución este criterio, entre los que destacan MARTÍN RETORTILLO, PARADA VÁZQUEZ y GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>(36)</sup>

No obstante, es a partir de la entrada en vigor de la Constitución de 1978 cuando la idea sobre la identidad sustancial entre delitos e infracciones administrativas se ha asentado sólidamente en nuestra doctrina<sup>(37)</sup> gracias, en gran parte, a lo que disponen el artículo 25.1 de la CE al consagrar el principio de legalidad para las infracciones y sanciones administrativas y

- (36) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "El problema jurídico de las sanciones administrativas", en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 10, 1976; PARADA VÁZQUEZ, J. R.: "El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal", en *Revista de Administración Pública*, núm. 67, 1972; MARTÍN RETORTILLO, L.: *Las sanciones de orden público en el Derecho español*, Ed. Tecnos, Madrid, 1973; y del mismo autor "Multas administrativas", en *Revista de Administración Pública*, núm. 79.
- (37) STAMPA: *Introducción a la Ciencia del Derecho Penal*; JIMÉNEZ DE ASÚA: *Tratado de Derecho Penal, I y III*; ANTÓN ONECA: *Derecho Penal, Parte General*; RODRÍGUEZ DEVESA-SERRANO GÓMEZ: *Derecho Penal Español, Parte General*, 18.ª ed., Madrid, 1995; CASABÓ RUIZ, J. R., en *Comentarios al Código Penal* de J. Córdoba Roda y G. Rodríguez Mourullo, II, Ariel, Barcelona, 1972; BAJO FERNÁNDEZ, M.: "El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español", separata de *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, 1973, pp. 117 y ss., y *Derecho Penal Económico, aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978; RODRÍGUEZ MOURULLO, *Derecho Penal, Parte General*; SAINZ CANTERO, *Lecciones de Derecho Penal, Parte General, I, Introducción*; MARTÍN-RETORTILLO, L.: "Libertad religiosa y orden público" y "Multas administrativas", *Revista de Administración Pública*, núm. 79, 1976; SANZ GANDÁSEGUI, F.: *La potestad sancionatoria de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1985; SUAY RINCÓN: *Sanciones administrativas*, Zaragoza, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1989; y GARBÉRÍ LLOBREGAT: *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y el procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Trivium, Madrid, 1989. Entre los estudiosos del derecho tributario a la nuestra doctrina se pueden consultar: SAINZ DE BUJANDA, F.: "Nota para un coloquio sobre la naturaleza de la infracción tributaria" en *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEP, Madrid, 1962; ibídem, "En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario" en *Hacienda y Derecho*, vol. V, IEP, Madrid, 1976; ibídem, *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985; PÉREZ ROYO, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1972; ibídem, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1976; Clavijo Hernández, F.: *El proyecto de Ley de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984; RAMALLO MASSANET, J.: "La modificación parcial de la Ley general Tributaria", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47/48, 1985; FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Las infracciones tributarias en la reforma de la LGT" en *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 4, 1985; ibídem, *Curso de Derecho Financiero español*, 10.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1988. En la doctrina alemana, FERANZEN/GAST, *Steuerstrafrecht Kommentar*, C.H. Bechs, München, 1969; y en la doctrina italiana GIULIANI G., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie. I Parte generale*, 3.ª ed., Giuffrè, Milano, 1986.

el artículo 9.3 de la CE donde se establece el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. El tratamiento conjunto y sin diferenciaciones del artículo 9.3 de la CE cuando habla de “disposiciones sancionadoras”<sup>(38)</sup> o del artículo 25.1 de la CE cuando utiliza conjuntamente los términos de “condenado y sancionado” o cuando literalmente se refiere a “delito, falta o infracción administrativa” son pruebas evidentes, a nuestro entender, de esta identidad de principios, que derivan de las diferentes manifestaciones del principio de legalidad y de los principios propios de un Estado de Derecho.

Esta identidad sustancial de los principios inspiradores de las potestades punitivas estatales ya se había puesto de manifiesto durante los trámites de elaboración de la CE de 1978. En este sentido hay que destacar el debate que se produjo en el Senado acerca de la enmienda núm. 1 presentada por Martín-Retortillo Baquer<sup>(39)</sup> en relación al principio de legalidad en el ámbito sancionador y el que se postulaba a la enmienda núm. 22<sup>(40)</sup> presentada por el grupo parlamentario Progresistas y Socialistas Independientes. El primero defendía que no se tenía que constitucionalizar la referencia a las sanciones administrativas, pues *“de acuerdo con los penalistas que he consultado, ni en el Derecho comparado, ni en el Derecho histórico las Constituciones se refieren, al tratar esta materia, a las infracciones o a las sanciones administrativas. Basta, y es suficiente, con que se diga ‘delito’, porque esto se interpreta, sin ninguna duda, por el legislador ordinario, por el Juez, por lo que es suficiente”*. No obstante, se mantuvo la referencia expresa en el sentido de la enmienda de los Progresistas, aceptada también por el senador VIDA SORIA del grupo Socialista, que era necesaria la equiparación de las infracciones administrativas en el ámbito del principio de legalidad.

La unanimidad doctrinal sobre la identidad sustancial entre delitos e infracciones administrativas ha sido cuestionada a partir de los años noventa

(38) En este mismo sentido concluye GAYA SICILIA cuando considera que la expresión “disposiciones sancionadoras” del art. 9.3 CE comprende tanto las penales como las administrativas (vid. GAYA SICILIA, R.: *op. cit.*, pág. 102).

(39) *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, vol. III, pág. 2666, y DSS, núm. 44, 25-VIII-1978, pág. 1897.

(40) *Constitución Española. Trabajos Parlamentarios*, vol. III, pág. 2679.

por varios autores como NIETO GARCÍA, QUINTERO OLIVARES o CID MOLINÉ<sup>(41)</sup> que consideran que el régimen sancionador no puede limitarse a una aplicación mimética del derecho penal. Destaca especialmente la posición de NIETO GARCÍA. Para este autor lo que resulta esencial es determinar el concreto régimen jurídico aplicable al derecho sancionador y decir que dos fenómenos son iguales en la realidad no significa necesariamente que tengan que tener el mismo régimen jurídico, de la misma forma que el legislador puede dotar del mismo régimen jurídico a figuras que en el mundo real son, sin ningún tipo de duda, ontológicamente diferentes.

En relación con esta última postura doctrinal, que nosotros no compartimos, apreciamos una confusión entre el que es el régimen jurídico y lo que son los principios inspiradores. El régimen jurídico es el conjunto de normas que disciplinan y regulan una determinada figura, negocio o institución jurídica. Todo régimen normativo tiene que ser respetuoso con los principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico. Los principios jurídicos son las líneas directrices, el marco insuperable dentro del cual se podrá determinar el régimen jurídico de cada figura, negocio o institución. Respetando estas líneas básicas, este marco, el régimen jurídico puede ser diferente. Por lo tanto, a nuestro entender, pueden existir y existen diferencias entre el régimen jurídico de los delitos y de las infracciones administrativas, ahora bien estas diferencias no implican que los principios jurídicos sean diferentes. Los principios son los mismos y se aplicarán con la misma intensidad en uno y otro ámbito. Ahora bien, dado que los principios son genéricos y abstractos, su concreción al caso específico que realiza la normativa legal al determinar su régimen jurídico puede ser diferente en el ámbito penal y en el ámbito administrativo, diferencias, pero que en ningún caso podrán comportar una vulneración de la esencia de los principios que inspiran el ejercicio de “el *ius puniendi*” del Estado.

En este sentido, hace falta no olvidar que la jurisprudencia que ha defendido esta identidad de principios, se ha cuidado siempre de recordar que

---

(41) NIETO GARCÍA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993; QUINTERO OLIVARES, G., “La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del derecho penal”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 126; CID MOLINÉ, J., “Garantías y sanciones. Argumentos contra las tesis de la identidad de garantías entre las sanciones punitivas”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 140.

la aplicación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador no se puede realizar miméticamente, sino que hay que tener en cuenta los diferentes matices que puedan existir entre ambos ordenamientos jurídicos, tal como procederemos a analizar a continuación.

#### **4.3. LA NECESARIA EXISTENCIA DE UNA *LEX CERTA* PARA EL VÁLIDO EJERCICIO DE LAS POTESTADES PUNITIVAS**

El Estado de Derecho exige para su consolidación y realización la plena garantía y efectividad de la seguridad jurídica. La relevancia de la seguridad jurídica como un elemento esencial del Estado de Derecho tiene su origen en la jurisprudencia constitucional alemana, afirmando el Tribunal Constitucional Alemán en sentencia 26/1961, de 19 de diciembre, que *“entre los elementos fundamentales que configuran el estado de Derecho hay que incluir la seguridad jurídica”*. Por dicho motivo, la seguridad jurídica aparece protegida como principio jurídico en el Preámbulo de la Constitución, artículo 9.3. La falta de seguridad jurídica quiebra el Estado de Derecho y, por lo tanto, la vida social tutelada por el mismo, limitando la libertad de los ciudadanos y su desarrollo político y económico.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define expresamente la seguridad jurídica como *“1. f. Calidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación. En España es un principio constitucional”*.

El hecho de que la Real Academia de la Lengua defina expresamente la seguridad jurídica es expresivo de su importancia. Pero atendamos a la definición que nuestro Tribunal Constitucional ha efectuado de la misma. Señala el Tribunal Constitucional en su sentencia 99/1987, de 11 de junio que *“la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad»*. Pero eso no quiere decir que no tenga valor por sí mismo”.

Una de las características del moderno Derecho Público es su contingencia, lo que Carl SCHMITT calificó como *“legislación motorizada”*. La volatilidad del Derecho Público comporta una dificultad en su conocimiento y codificación, que intensifica la inseguridad jurídica por la falta de criterios estables sobre su interpretación y aplicación. Estas características concurren en grado superlativo en el Derecho Tributario, que además es una rama jurí-

dica de difícil comprensión, incluso para los especialistas en la materia, por lo que se originan en numerosas ocasiones situaciones de inseguridad jurídica. Adicionalmente el Derecho tributario grava una actividad económica caracterizada por su mutabilidad y rápida evolución con nuevas fórmulas de contratación y producción en constante evolución. El propio Estado es consciente de esta inseguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas fiscales por lo que existe un órgano de la propia Administración, la Dirección General de Tributos, cuya función es precisamente facilitar criterios interpretativos homogéneos a la propia Administración. No obstante, se trata de criterios unilaterales de la propia Administración que no tienen por qué ser confirmados por los Tribunales de Justicia y que, incluso, en ocasiones son contradictorios e incompatibles entre sí.

La seguridad jurídica presenta una doble perspectiva (STC 91/2012). En su vertiente objetiva se identifica con la certeza de la ley; mientras que en la subjetiva como previsibilidad de la misma. La vertiente subjetiva de previsibilidad de la seguridad jurídica se ve mermada por un sistema tributario complejo, cambiante y de difícil comprensión.

Tal y como destaca el Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1.<sup>a</sup>, en sentencia de 12 de febrero (RJ 2009\2817), el delito fiscal es un tipo penal en blanco: *“En el caso del delito fiscal el sistema es manifiestamente diferente. La aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad”*.

Esta concreción no se produce en el delito fiscal porque las leyes fiscales requieren una nueva interpretación y aplicación de normas de incierto alcance. La sentencia del Tribunal Constitucional 24/2004, de 24 de febrero, concreta aún más el alcance del principio de legalidad y tipicidad:

*“Junto a la garantía formal, el principio de legalidad comprende una serie de garantías materiales que, en relación con el legislador, comportan fundamentalmente la exigencia de predeterminación normativa de las conductas y sus correspondientes sanciones, a través de una tipificación precisa dotada de la adecuada concreción en la descripción que incorpora. En este sentido hemos declarado —como recuerda la STC 142/1999, de*



*22 de julio, F. 3— ‘que el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible en la definición de los tipos penales (SSTC 62/1982, 89/1993, 53/1994 y 151/1997), promulgando normas concretas, precisas, claras e inteligibles (SSTC 69/1989, 34/1996 y 137/1997). También hemos señalado que la Ley ha de describir ex ante el supuesto de hecho al que anuda la sanción y la punición correlativa (SSTC 196/1991, 95/1992 y 14/1998). Expresado con otras palabras, el legislador ha de operar con tipos, es decir, con una descripción estereotipada de las acciones y omisiones incriminadas, con indicación de las simétricas penas o sanciones (SSTC 120/1994 y 34/1996), lo que exige una concreción y precisión de los elementos básicos de la correspondiente figura delictiva; resultando desconocida esta exigencia cuando se establece un supuesto de hecho tan extensamente delimitado que no permite deducir siquiera qué clase de conductas pueden llegar a ser sancionadas (STC 306/1994). Todo ello orientado a garantizar la seguridad jurídica, de modo que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y prever, así, las consecuencias de sus acciones (STC 151/1997, de 29 de septiembre, F.3).’*

El tipo penal del delito fiscal utiliza unos conceptos imprecisos, como son el término “defraudar” o el vocablo “eludir”, lo que evidencia que se trata de la definición de una conducta muy genérica, evanescente, sin contener conductas concretas, tal y como si ocurre en la tipificación de las infracciones tributarias administrativas. Esta situación requiere de una interpretación que exige altos conocimientos jurídicos de una materia muy específica de los que, a menudo, carece el propio órgano jurisdiccional penal, lo que implica tener que acudir a la práctica de las periciales jurídicas, que conceptualmente generan una gran incoherencia.

En efecto, la aplicación e interpretación de las normas fiscales es una cuestión de Derecho, por lo tanto, de la competencia del órgano jurisdiccional. En la medida en que se trata de una cuestión jurídica queda excluida del dictamen de peritos que sólo es posible para la valoración de hechos o circunstancias y adquisición de certeza sobre los mismos (artículo 355 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Sin embargo la dificultad de la materia tributaria lleva a que en la práctica el órgano penal se vea asistido de periciales de parte en Derecho sobre la interpretación y aplicación de las normas fiscales. En este caso se produce una singularidad desde el plano de la Administración tributaria; normalmente el Inspector que instruyó la vía administrativa es quien informa en Derecho, a pesar de

su clara vinculación y parcialidad con el proceso. Quizás, por ello, cada vez es más frecuente recabar el dictamen de un inspector diferente al que instruyó el procedimiento tributario.

Con ello ponemos de manifiesto una importante contradicción, la dificultad de aplicar la norma fiscal no sólo para el contribuyente, sino para el propio órgano jurisdiccional que requiere asistencia externa. De este modo en los casos más complejos se imputa una responsabilidad penal por el inadecuado incumplimiento de las normas tributarias a los ciudadanos, a pesar de que el propio órgano jurisdiccional necesita asistencia para comprender la interpretación, aplicación y consecuencias jurídicas de las mismas.

A pesar de la mayor importancia de los delitos frente a las sanciones administrativas, el Código Penal sólo dedica un precepto a la materia con un tipo penal amplio y poco delimitado. Sin embargo la Ley General Tributaria destaca por una amplia regulación, tanto en artículos, como en extensión, de las diferentes conductas que constituyen sanción, con una descripción detallada del tipo sancionador. Sobre esta cuestión tendremos oportunidad de volver más profundamente en apartados posteriores.

Anteriormente hemos analizado cómo la sentencia del Tribunal Constitucional 24/2004 obligaba al legislador a *“hacer el máximo esfuerzo posible en la definición de los tipos penales”*. Difícilmente puede entenderse cumplida dicha obligación cuando la Ley General Tributaria a la hora de concretar las conductas sancionables es notoriamente más precisa que el Código Penal. Con ello resaltamos, una vez más, la problemática de la seguridad jurídica en el orden penal. El tipo penal del delito fiscal adolece de deficiencias técnicas que resulta preciso corregir, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Sobre esta problemática es muy esclarecedor el dictamen del Consejo de Estado (Dictamen número 1.043/2003, de 23 de mayo, en relación con el anteproyecto de Ley General Tributaria en sus comentarios relativos al abuso en la aplicación de la norma tributaria) en relación a los límites del ejercicio de la potestad punitiva en el ámbito del derecho tributario: *“Desde esta perspectiva, ha de tenerse en cuenta la sentencia de 19 de julio de 2000 —que declaró la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos— en la que el Tribunal Constitucional ha señalado que:*

*“(...) basta contrastar la disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el artículo 25 [de la Constitución] de lex certa o taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo una ‘descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica’ [STC 133/1987 (...) y STC 53/1994 (...)] y, de este modo, permite predecir, con un grado de suficiente certeza ‘las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa’ [STC 116/1993 (...) y STC 53/1994 (...); en el mismo sentido la reciente STC 142/1999 (...)].”*

*A la luz de esta doctrina es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de lex certa que derivan del artículo 25.1 CE (...). En definitiva, la formulación de la disposición adicional cuarta de la LTPP no permite al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del artículo 25.1 CE.”*

*Es correcto, por tanto, admitir la configuración de los supuestos de fraude de ley o de abuso del derecho a efectos puramente liquidatorios, como cláusula de cierre del sistema; pero lo que no es posible es que, junto a la liquidación que se practique al amparo de dichos supuestos, exista también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción. Y ello porque se incumplen las exigencias de lex certa en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores, ya que, debiendo calificarse si se ha producido o no un resultado equivalente al del hecho imponible y admitiendo esta calificación múltiples soluciones, se configura un tipo en blanco.*

*Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo.*

*Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de lex certa inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo.*

*Por otra parte, también se llega a la conclusión de que debe eliminarse la tipificación de esta infracción si se atiende a la propia finalidad de la regulación proyectada, porque son hechos distintos el que la ley no ampare el abuso del derecho y el que sancione el abuso del derecho en aplicación de las normas tributarias, cuando es la propia Administración tributaria la que goza de una serie de facultades y prerrogativas para ejercer su función que, en principio, deberían ser suficientes para garantizar que tales abusos no se produjeran.*

*A la vista de las observaciones formuladas, el Consejo de Estado considera preferible mantener la figura del fraude de Ley, introduciendo en su regulación buena parte de las sugerencias apuntadas en el informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Y es que una regulación como la proyectada constituye un 'salto al vacío', pues se pasa de una regulación de aplicación a supuestos demasiado escasos a una regulación que en principio podría afectar a cualquier economía de opción.*

*En todo caso, de mantenerse la figura del abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que no es posible es tipificar como infracción tributaria la conducta calificada como abuso, por incumplirse de forma evidente las exigencias del principio de lex certa consagrado en el artículo 25 de la Constitución."*

Y en esta misma línea recuerda la STC 120/2005 de 10 de mayo, al analizar la no punibilidad del entonces denominado fraude de ley tributario, la obligatoria previsibilidad de las conductas, así como la íntima conexión entre los ilícitos tributarios administrativos y penales: "6. A mayor abundamiento cabe señalar que la configuración del fraude de ley tributaria como conducta punible a título de delito fiscal sería también lesiva del indicado derecho por aplicación del canon de examen utilizado por este Tribunal cuando se aducen vulneraciones del mismo por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes. Recuérdese que el mencionado modelo de análisis nos ha conducido, en constante juris-

*prudencia, a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad 'que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas (SSTC 137/1997, de 21 de julio [RTC 1997, 137], F. 7; 151/1997, de 29 de septiembre [RTC 1997, 151], F. 4; 225/1997, de 15 de diciembre [RTC 1997, 225], F. 4; 232/1997, de 16 de diciembre [RTC 1997, 232], F. 2; 236/1997, de 22 de diciembre [RTC 1997, 236], F. 4; 56/1998, de 16 de marzo [RTC 1998, 56], F. 8; 189/1998, de 28 de septiembre [RTC 1998, 189], F. 7; 25/1999, de 8 de marzo [RTC 1999, 25], F. 3; 42/1999, de 22 de marzo [RTC 1999, 42], F. 4; 142/1999, de 22 de julio [RTC 1999, 142], F. 4; 174/2000, de 26 de junio [RTC 2000, 174], F. 2; 185/2000, de 10 de julio [RTC 2000, 185], F. 4; 195/2000, de 24 de julio [RTC 2000, 195], F. 4; 278/2000, de 27 de noviembre [RTC 2000, 278], F. 11)' (STC 123/2001, de 4 de junio [RTC 2001,123], F. 11). Pues bien: a la vista de lo anteriormente expuesto respecto de la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria."*

#### **4.4. LA CONSIDERACIÓN DEL DERECHO PENAL COMO "ÚLTIMA RATIO" DE INTERVENCIÓN DEL ESTADO PARA RESTABLECER LA LEGALIDAD**

El principio de intervención mínima en el Derecho penal implica que sólo cabe la aplicación del mismo cuando no haya ninguna otra rama jurídica que pueda hacerse cargo con suficiencia de la protección del bien jurídico

atacado. Así pues, según BLANCO LOZANO<sup>(42)</sup>, en virtud de dicho principio sólo puede recurrirse a la intervención en vía penal “*en orden a evitar los atentados más graves que se dirigen contra importantes bienes jurídicos*”.

Dicho ello, en primer lugar vamos a exponer las bases sobre las que se asienta la intervención mínima en materia penal: proporcionalidad, fragmentariedad y subsidiariedad.

**a) Proporcionalidad:** Tal y como expone el magistrado VILLEGAS FERNÁNDEZ<sup>(43)</sup>, debe entenderse la proporcionalidad en sede penal como la búsqueda de la eficacia, de modo que la pena será proporcional siempre que su violencia sea suficiente y no excesiva para conseguir los fines a los que aspira. Por lo tanto, debe regir un criterio de utilidad como límite en la implantación de las penas, por lo que resulta ineficiente y, por ello, contrario a la proporcionalidad que predicamos, la imposición de una pena para la protección de un bien jurídico que no requiera la misma, sino que podría ser salvaguardado por vía de su regulación en otra rama del ordenamiento jurídico.

**b) Fragmentariedad:** En base al carácter fragmentario del Derecho Penal, éste debe tener como objeto únicamente la protección de aquellos bienes jurídicos cuyo valor es más relevante, dejando al amparo de la regulación en vía civil o administrativa los otros bienes jurídicos de menor dificultad en su control. Por lo tanto, en base a dicho principio existe un carácter de reserva del Derecho Penal por el cual no tiene como objeto la protección de la totalidad de los bienes jurídicos, sino únicamente aquellos en los que el daño que produciría su vulneración pudiera ser más gravoso.

**c) Subsidiariedad:** MUÑOZ CONDE<sup>(44)</sup> expone que la subsidiariedad o el carácter de “*última ratio*” del derecho penal implica que debe recurrirse al mismo como forma de control social “*cuando fracasan las demás barreras protectoras del bien jurídico que deparan otras ramas del derecho*”.

Así pues, la aparición del Derecho Penal debe tener lugar únicamente cuando no sea posible una eficaz protección de los bienes jurídicos por

---

(42) BLANCO LOZANO, Carlos: *Derecho Penal, Parte General*, Editorial La Ley, 2003.

(43) VILLEGAS FERNÁNDEZ, José Manuel: *Revista Internauta de Práctica jurídica*, núm. 23, 2009.

(44) Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes: *Derecho penal, Parte general*, 5.ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, 2002.

medio del resto de ramas del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, no debe ser nunca el método básico de solución de problemas de comportamiento social, sino que su uso tiene que darse en circunstancias excepcionales, ya que de lo contrario se menosprecia el carácter de subsidiariedad que debe regir en la materia.

Siendo ello así, el Estado debería potenciar la utilización de la vía administrativa y civil para la resolución de conflictos ya que de lo contrario no está dándole el carácter de *última ratio* que ostenta el Derecho Penal.

Una vez definido el principio de intervención mínima, su alcance y las bases sobre las que radica, se ha planteado el problema de a que órgano corresponde velar por su aplicación. El criterio dominante lo atribuye al poder legislativo, que ha de procurar dictar las leyes punitivas estrictamente necesarias y con el suficiente rigor y claridad. Sin embargo, el poder judicial no es ajeno a esta función. En efecto hay una parte de la doctrina que reivindica que corresponde al juzgador la aplicación del principio de intervención mínima del Derecho Penal. Sin embargo, esta aplicación es limitada, como ha reconocido el TS, siendo botón de muestra su sentencia de 13 de febrero de 2003, que en su fundamento jurídico octavo dispone: *“El llamado por la doctrina principio de intervención mínima no está comprendido en el de legalidad ni se deduce de él. Reducir la intervención del derecho penal, como última ‘ratio’, al mínimo indispensable para el control social, es un postulado razonable de política criminal que debe ser tenido en cuenta primordialmente por el legislador, pero que en la praxis judicial, aun pudiendo servir de orientación, tropieza sin remedio precisamente con las exigencias del principio de legalidad por cuanto no es al Juez sino al legislador a quien incumbe decidir, mediante la fijación de los tipos y las penas, cuáles deben ser los límites de la intervención del derecho penal.”*

Así, pues, el principio de intervención mínima se configura como un criterio para la aplicación y deviene una pauta orientadora de la labor jurisdiccional, máxime en aquellos supuestos en que la tipificación penal es vaga y etérea y existe una concreta y detallada regulación de la materia en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

Así pues, aun cuando el principio de intervención mínima no puede implicar la inaplicación directa de la normativa penal por el juzgador, ya que ello contravendría gravemente a la división de poderes constitucionalmente

establecida, si que opera como criterio interpretativo en el supuesto en que no sea suficientemente clara la propia aplicación de la norma penal. En todo caso, tal y como afirma el magistrado VILLEGAS FERNÁNDEZ, *“si un juzgador estima que cualquier norma penal vulnera el principio de proporcionalidad, lo que tiene que hacer es plantear una cuestión de inconstitucionalidad. Jamás, empero, inaplicarla, pues entonces estaría usurpando el papel del legislador y quebrando la división de poderes”*.

#### **4.5. LA EVOLUCIÓN NORMATIVA EN LA CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

Históricamente la definición y calificación de las infracciones tributarias había seguido un camino autónomo respecto del resto de las infracciones administrativas. La Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, en su primitiva versión, regulaba el régimen sancionador en su capítulo VI y distinguía (artículo 77) entre infracciones simples, de omisión y de defraudación. Además en el artículo 82 regulaba la infracción de contrabando.

El artículo 78 tipificaba toda una serie de actuaciones que eran constitutivas de infracción simple, que tenían como denominador común la consideración de infracciones formales o que no generaban perjuicio económico para la Administración Pública. El artículo 83.1.a) establecía las pertinentes sanciones que, básicamente, consistían en una multa a tanto alzado por infracción.

El artículo 79 tipificaba las infracciones de omisión, en las que el elemento esencial era la ocultación total o parcial del hecho imponible mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas o inexactas. El artículo 83.1.b) determinaba que las sanciones consistirían en una multa porcentual (de la mitad al tanto) sobre el importe de la deuda ocultada.

El artículo 80 tipificaba las infracciones de defraudación como aquellas en las que además de la existencia de ocultación se había actuado con mala fe, exista obstrucción a la acción investigadora de la Administración, existían anomalías o irregularidades sustanciales en la contabilidad, se había presentado falsa declaración de baja en un tributo o se era reincidente. El artículo 83.1.c) contemplaba en los casos de defraudación una sanción pecuniaria del tanto al triplo de la deuda tributaria defraudada.



Destacar que en el momento de la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963 ningún tipo de infracción tributaria estaba tipificada como infracción penal. La introducción en nuestro ordenamiento jurídico del delito fiscal no se hizo efectiva hasta la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes para la reforma fiscal, que modificó el artículo 319 del Código Penal de 1973.

De este modo, el capítulo VI del título III del libro II del Código Penal de 1973 pasó a titularse “Del delito fiscal”, tipificando el artículo 319.1 que *“cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria”*.

A su vez, en el párrafo segundo del mencionado artículo 319.1 se establecieron las penas correspondientes al delito fiscal, cuya graduación dependía de la cuantía defraudada: *“el que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente”*.

Posteriormente la redacción de las infracciones tributarias administrativas fue modificada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, cuyo artículo 77 tipificaba las infracciones tributarias como las acciones y omisiones tipificadas en las leyes, considerando que las infracciones tributarias eran sancionables incluso a título de simple negligencia. Este último inciso dio origen a la STC 76/1990, de 26 de abril, que estableció el principio de que en nuestro sistema jurídico no pueden ejercitarse potestades punitivas por el simple resultado, siendo, siempre imprescindible que exista algún grado de culpabilidad en la actuación del contribuyente.

Asimismo, el artículo 77.6 establecía que *“en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la hacienda pública regulados en el Código Penal, la administración pasara el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme”*.

Por lo que se refiere a la calificación de las infracciones administrativas tributarias simplificaba el esquema distinguiendo dos grandes bloques:

1. Infracciones simples, reguladas en el artículo 78: *“Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves”*. Las sanciones correspondientes a infracciones simples se contemplan en el artículo 83<sup>(45)</sup> y, básicamente, consisten en multas a un tanto alzado por infracción. En algunos casos específicos, fundamentalmente en razón del tipo de perso-

(45) Artículo 83 según versión Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria:

“1. Cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados.

2. Serán sancionados con multa de 10.000 a 200.000 pesetas los que hubiesen incurrido en un retraso de más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad a que se refieren las leyes mercantiles o tributarias.

3. Serán sancionados con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas:

a) la inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.

b) la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.

c) la transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.

d) el incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecida por las disposiciones fiscales.

e) la llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

f) la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.

4. La falta de presentación de declaraciones o relaciones o la no aportación de los datos requeridos individualmente a que se refieren los Artículos 111 y 112 de esta ley se sancionara con tantas multas de 1.000 a 200.000 pesetas como datos debieran figurar en aquellas o ser aportados en virtud de los requerimientos efectuados.

5. La inexactitud u omisión de los datos requeridos o de los que deban figurar en declaraciones o relaciones presentadas a que se refieren los Artículos 111 y 112 de esta ley serán sancionados con multa de 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato falseado, omitido o incompleto.

6. La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección de los tributos para el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o cualquier otro antecedente o información, de los que se deriven los datos a presentar o a aportar y para la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas, se sancionara con multa de 50.000 a 1000.000 de pesetas.”

nas que cometen la infracción, se podían añadir también sanciones como la pérdida del derecho a gozar beneficios fiscales, obtener subvenciones públicas o contratar con la Administración (artículo 84) o suspensión de funciones públicas (artículo 85).

2. Infracciones graves, reguladas en el artículo 79: *“Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:*

a) *dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades, retenidas o que se hubieren debido retener.*

b) *disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.*

c) *determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.*

d) *determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad”.*

Las sanciones para este tipo de conductas se contemplaban en los artículos 87 y 88 y consistían, fundamentalmente, en una multa proporcional. El porcentaje de esta multa dependía del tipo de infracción cometida. El criterio general era del medio al triple de las cuantías dejadas de ingresar. Excepcionalmente también podía añadirse a la sanción la pérdida del derecho a gozar de beneficios fiscales, obtener subvenciones públicas o contratar con la Administración. La graduación de las sanciones dentro de la horquilla legalmente establecida se debía realizar atendiendo a las siguientes circunstancias (artículo 82):

- a) la buena o mala fe de los sujetos infractores;
- b) la capacidad económica del sujeto infractor;
- c) la comisión repetida de infracciones tributarias;
- d) la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria;

- e) el cumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes formales y el retraso en el mismo;
- f) la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la administración tributaria;
- g) la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la hacienda pública;
- h) la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule.

Como puede apreciarse, en comparación con la normativa vigente desde 1963, desaparece la infracción administrativa consistente en defraudación, puesto que su concepto pasó, en 1977, de constituir una infracción administrativa a devenir un delito penalmente punible.

Paralelamente a la reforma de la Ley General Tributaria de 1985 se modificó también el delito fiscal. Así, la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, derogó el artículo 319 del Código Penal y creó el título XVI del libro II del Código Penal con la denominación de “Delitos contra la Hacienda Pública”, tipificando el delito fiscal en el artículo 349, que sería modificado más tarde por la Ley Orgánica 6/1995, de 25 de junio.

La pretensión de la reforma introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, como así se extrae de la exposición de motivos, fue *“avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”*.

Así, el artículo 349 establece que:

*“El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

*A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*

*Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.”*

Habría de pasar sólo una década para volver a introducir modificaciones relevantes en el ámbito de las infracciones tributarias, que afectaron tanto al ámbito administrativo como penal.

Sin embargo, en el ínterin se produjo también una modificación del régimen general de las infracciones administrativas, con los problemas de interpretación sistemática que ello comporta, para una debida integración coherente y lógica de los distintos sistemas. Nos estamos refiriendo a la aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que derogó la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958.

Uno de los objetivos de esta Ley era garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones Públicas y, en esta línea, su artículo 129.1 párrafo segundo estableció una clasificación general de las infracciones administrativas distinguiendo entre leves, graves y muy graves, en atención a su gravedad intrínseca. Sin embargo, el ámbito tributario no se adaptó a la nueva regulación hasta la aprobación de la Ley General Tributaria de 2003.

Como ya hemos avanzado, con la aprobación del nuevo Código Penal mediante la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, volvió a modificarse la regulación del delito fiscal, infracción que se incorpora en el artículo 305, cuyo apartado primero tenía la siguiente redacción:

*“El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades re-*

*tenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. (...)*”

Posteriormente, en 2003 y 2010 volvieron a introducirse modificaciones, estableciéndose la cuantía defraudada en ciento veinte mil euros.

En consonancia con lo establecido en la Ley 30/1992, la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, como expresa en su exposición de motivos *“adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia Ley le otorga esa calificación.*

*Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. Se refuerzan especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma”.*

Está en el ánimo de la actual Ley General Tributaria en materia sancionadora, y así lo dice también en su exposición de motivos, *“incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad”*.

Así pues, el artículo 183 de la actual Ley General Tributaria establece:

*“1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.*

*2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.*

*3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se registrarán por su normativa específica.”*

La propia Ley General Tributaria se encarga de concretar los parámetros de lo que supone mayor culpabilidad a efectos sancionadores. Esta positividad se recoge en su artículo 184, que regula lo que ha entenderse por ocultación y utilización de medios fraudulentos en el ámbito tributario:

*“2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100.*

*3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:*

*a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.*

*Se consideran anomalías sustanciales:*

*1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.*

2.º *La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.*

3.º *La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.*

b) *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.*

c) *La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.”*

Dentro de este esquema y esta lógica, el delito fiscal se configura como la cúspide de los ilícitos tributarios, como aquel ámbito en que la actuación del obligado tributario es más reprochable, es decir, cuando, además de concurrir los supuestos normativos de las infracciones muy graves por el uso de medios fraudulentos, según la definición legislativa transcrita más arriba, se alcanza también un umbral cuantitativo de importe defraudado elevado.

#### **4.6. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL ALCANCE DE LOS TÉRMINOS “DEFRAUDAR” Y “ELUDIR” DEL ARTÍCULO 305 CP DESDE UNA INTERPRETACIÓN INTEGRADA DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS**

Aunque hubiera sido conveniente, en la actual reforma del delito fiscal no se ha avanzado mucho en la concreción del tipo delictivo. Tan sólo se ha introducido un nuevo párrafo en el apartado 1.º del artículo 305 a tenor del cual *“la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”*.



Sin perjuicio de comentar más adelante los problemas de interpretación que incorpora este nuevo párrafo, podemos afirmar que los elementos básicos sobre los que pivota el delito fiscal continúan siendo los conceptos de “defraudación” y “elusión”, que a lo largo de los años la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha encargado de ir perfilando.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el concepto defraudar en su segunda acepción como “eludir o burlar el pago de los impuestos y contribuciones”. Poca luz arroja, pues, para avanzar sobre su alcance. Más precisa es la primera acepción cuando se refiere a “privar a uno, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho”.

En relación con el vocablo “eludir” el Diccionario lo define, en su segunda acepción como “hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de algún artificio”, entendiéndose por este último concepto (acepción cuarta) la existencia de “disimulo, cautela doblez”. Estos últimos conceptos están directamente enlazados con la idea de ocultación y engaño. Así, disimulo se define como el “arte con que se oculta lo que se siente, se sospecha, se sabe o se hace”, cautela como la “astucia, maña y sutileza para engañar” y doblez como “astucia o malicia en la manera de obrar, dando a entender lo contrario de lo se siente”

Aunando ambas definiciones, vemos que para la existencia de delito fiscal es necesaria la concurrencia conjunta y simultánea de, no sólo una ocultación de la capacidad económica existente, sino también que esta ocultación se lleve a cabo mediante un engaño, engaño que tras la aprobación de la nueva LGT de 2003 debía producirse a través de alguno de los artificios contemplados en el artículo 183 definitorios de medios fraudulentos.

Esta imprescindible concurrencia de ocultación y engaño ha sido también reconocida por la jurisprudencia. Defraudar, según recuerdan las clásicas sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1986 y 12 de mayo de 1986, “... *equivale semánticamente a ‘engaño’ o a ‘acción contraria a la verdad o a la rectitud’, ‘defraudación’, a ‘acción o efecto de defraudar’, y ‘defraudar’, siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a ‘cometer un fraude en perjuicio de alguno’, y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual*

*lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente...”*

Además, la acción debe producir, en la modalidad que aquí interesa, la elusión del pago de tributos. *Eludir* no es sinónimo de *impagar*. Muy al contrario, *eludir* es “*hacer vano o que no tenga efecto una cosa a través de un artificio*” o “*burlar el pago de impuestos*”. Obsérvese, por tanto, que es preciso “*desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias*”, lo que requiere un despliegue de maniobras engañosas, acudiendo a artificios o mecanismos tendentes a burlar el pago de los impuestos debidos. En tal sentido se manifiestan, por todas, las SSTs de 28 de junio de 1991: “... *La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar...*”; 20 de noviembre de 1991: “... *siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (S. 2-3-1988) habrá delito, no cuando este ‘animus’ no esté presente pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas...*”; 3 de diciembre de 1991: “... *Sobre el primer punto, es doctrina de este Tribunal, iniciada en la S. 29-6-1985, continuada en la de 2-3-1988 y consolidada en las SS. 26-11, 27-12-1990 y en la muy reciente, de 20 noviembre del año en curso, que el delito imputado exige un elemento subjetivo específico —ánimo de defraudar— para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas...*”, hasta la más reciente STS de 19 de noviembre de 1994 que enseña que el tipo “... *Utiliza el verbo eludir. Aquí habla de defraudación ‘para eludir’ el pago de las cuotas correspondientes. En el artículo 305..., nos dice defraudar ‘eludiendo el pago de tributos’. Entendemos que son términos diferentes que expresan la misma idea, la que tiene este verbo (eludir) en nuestro lenguaje según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: ‘huir de la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio’. En lo que aquí nos interesa equivale a esquivar el pago de las cuotas de la Seguridad Social o de los tributos, que puede hacerse a través de una declaración falsa (acción) o también por no hacer la declaración debida (omisión). También se usa el verbo defraudar, palabra que viene del latín ‘defraudare’ que a su vez procede de ‘fraus, fraudis’ que significa engaño; pero la significación actual no hace necesariamente referencia al engaño. El referido diccionario oficial, en sus dos primeras acepciones, únicas que*

*aquí nos interesan, nos dice que defraudar es: 1) 'Privar a uno con abuso de confianza, con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho'. 2) 'Eludir o burlar el pago de los impuestos'. Si nos acogemos a este segundo significado, defraudar es una redundancia respecto de eludir. Si tomamos el primero, que parece lo más adecuado a fin de conceder algún valor a lo que el legislador expresamente nos dice, el término defraudar nos lleva al incumplimiento de un deber por infidelidad a las propias obligaciones, con lo que se perjudica a alguien en sus derechos. En todo caso, ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar...".*

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2005 afirma que *"el verbo 'defraudar' implica 'una infracción del deber' mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina"* y las de 26-11-2008 y 17-3-2011 reiteran la exigencia de que medie una actuación de ocultación y el elemento de la mendacidad y concluyen que *"la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (SSTS de 26 de noviembre de 2008 y 20 de junio de 2006)".*

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 4 de octubre de 2010 (Rec. 2542/2007), según la cual *"(...) en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo —burlando, engañando, esquivando— el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto".*

En consecuencia, y como bien recuerda la doctrina jurisprudencial arriba citada, el artículo 305 CP no instituye una prisión por deudas, que pugnaría con los más elementales principios que conforman un Derecho Criminal moderno, sino que castiga conductas de defraudación, concepto éste que, desde la óptica de la dogmática penal, exige que el autor lleve a cabo maniobras de ocultación de la realidad tendentes a lograr una menor tributación. Así pues, no constituye defraudación la discrepancia interpretativa o de calificación jurídica de determinados negocios, o las discrepancias valorativas sobre precios ciertos.

Sin embargo, no podemos ignorar la existencia de otra jurisprudencia, ya superada, según la cual, el juicio de desvalor penalmente relevante no exige la presencia de tales maniobras de ocultación. A modo de ejemplo podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1993 que señaló lo siguiente: “(...) para la apreciación del elemento subjetivo del tipo de injusto del delito fiscal no es preciso un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que como viene afirmando la mejor doctrina y jurisprudencia basta la presencia de un dolo de defraudar (...)”.

Partiendo de este acervo jurisprudencial conviene analizar el alcance del párrafo introducido por la actual reforma del delito fiscal. Su finalidad no es clara y lo poco que se ha escrito por la doctrina es divergente. Así, CARRETERO SÁNCHEZ<sup>(46)</sup> insinúa que ese inciso servirá para evitar algunos archivos por falta de dolo. No podemos compartir esta conclusión, pues este párrafo continúa exigiendo la existencia de defraudación. A ella se refiere literalmente. La novedad que introduce es que puede existir esta defraudación, que como hemos visto equivale a defraudación y engaño, aún cuando se presente una declaración tributaria si la Administración puede demostrar fehacientemente su existencia por otras vías.

Por ello nos parece más acertado el enfoque que propone MUÑOZ CUESTA<sup>(47)</sup>:

*“Una primera cuestión que ha sido introducida en la nueva redacción del artículo que nos ocupa es la mención a que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Esto no significa más que un cambio en la interpretación que se hacía y se hace actualmente del delito fiscal en el sentido de que el impago del impuesto sin más no motiva la comisión del delito, siendo necesario que exista una defraudación, que con la legislación derogada se podía entender que la presentación de la declaración del impuesto o la autoliquidación que responde a la realidad de lo debido, sin hacer el correspondiente ingreso a favor de la Administración ya excluía el*

---

(46) Carretero Sánchez, A.: “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, núm. 8027, Sección Tribuna, 20 Feb. 2013, Año XXXIV, Ref. D-71, Editorial La Ley.

(47) Muñoz Cuesta, Fco. J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2013, Ed. Aranzadi, S.A.

*tipo penal, porque no había defraudación con esa conducta de admisión de lo debido, debiendo a partir de ese momento ser aquélla la que con sus medios hacer el cobro de las cuotas y otros conceptos adeudados. Con la nueva redacción si formalmente se declara correctamente todas las cuotas adeudadas y se ocultan las verdaderas intenciones de impago, por ejemplo desplazando los bienes lejos del alcance de Hacienda, concurrirá el delito fiscal, lo que anteriormente pudiera ser dudoso; además se crearía un concurso de leyes con el delito de alzamiento de bienes que se resuelve por el principio de especialidad, artículo 8.1.º del CP, a favor del delito contra la Hacienda Pública.”*

## **5. ESTUDIO DEL ALCANCE Y RAZÓN DE SER DEL DELITO FISCAL AGRAVADO: PROBLEMÁTICA QUE PLANTEA**

La LO 7/2012 ha incrustado, en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, un nuevo artículo 305 bis del CP en el que se configura un tipo agravado para dar una respuesta penal a los supuestos más graves de delito fiscal. En realidad el precepto penal no incrimina una única conducta agravada, sino que, en parte recogiendo anteriores supuestos de agravación, en parte introduciendo otros nuevos, contempla tres conductas agravadas. En efecto, el precepto penal dispone que:

*“1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.*
- c) 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.*

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

*En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.”*

Dicho precepto hace referencia a la existencia de tres subtipos agravados que, en nuestra opinión, representan un mayor desvalor de acción y de resultado que las conductas que pueden reconducirse hacia el tipo básico. Como se puede observar de la redacción del mismo, las circunstancias allí expuestas no son acumulativas: “(...) *concurriendo alguna de las circunstancias siguientes (...)*”.

Así pues, desde el punto de vista de la técnica legislativa, adquieren autonomía los supuestos contemplados como subtipos agravados, y no como simples circunstancias agravantes como ocurría en la redacción originaria, lo que tiene sus efectos en los términos del artículo 66 del CP<sup>(48)</sup>.

Tienen la consideración de supuestos agravados, en primer lugar, aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los 600.000 euros. En segundo término, aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada.

No es preciso enfatizar la distinta naturaleza de las circunstancias en cuestión, puesto que sólo la primera se desliga de la existencia de una actividad especialmente relevante desde el punto de vista del dolo o intencionalidad en la defraudación, característica ésta que claramente está en el fondo de las integradas en las letras b) y c) del apartado 1 del precepto.

---

(48) Sobre estos subtipos agravados véase Calvo Végez: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 3/2013. Y Muñoz Cuesta: “La reforma del delito fiscal operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2013.

Habitualmente, el Código Penal tiende a acudir a un criterio exclusivamente cuantitativo para establecer un tipo agravado respecto de otro. Así, en la regulación del delito fiscal, el antiguo artículo 305.1 del CP, en su párrafo segundo, establecía que las penas se aplicarían en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo una serie de circunstancias, entre ellas *“la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado”*. Se acudía a un concepto indeterminado para diferenciar el tipo básico del tipo agravado. Por este motivo, atendiendo al principio de seguridad jurídica, era necesario establecer un criterio que justificase dicha agravación.

En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 31/2012, de 19 de enero, trató esta cuestión y fijó la interpretación que había de darse al concepto antes referido, y que ahora ha recogido la actual redacción del artículo 305 bis del CP. Según dicha sentencia, si la defraudación era superior a 600.000 euros, entonces se debía aplicar el tipo agravado del antiguo artículo 305.1.b) del CP, al valorar la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado.

Esto motivó la modificación del tipo agravado, situándolo en un artículo distinto al básico y atenuado, concretando la cantidad de la cuota defraudada en 600.000 euros, mucho más acorde con el principio de legalidad que una mera referencia a una especial gravedad atendiendo al principio de defraudación; y haciendo referencia a organizaciones o grupos criminales en consonancia con los artículos 570 bis a quáter del CP y no al concepto más vago de su anterior redacción, donde se agravaba la acción por la existencia de una estructura organizativa que afectase a una pluralidad de obligados tributarios.

En relación al primer subtipo agravado, como ya hemos mencionado anteriormente, es el único que no se basa en una determinada actividad, y descansa exclusivamente en la importancia de la cuantía defraudada cuyo umbral se sitúa, como ya había sugerido la jurisprudencia, en 600.000 euros. Sin duda, el perjuicio para la Hacienda Pública constituye un plus de antijuridicidad que conlleva un mayor desvalor de acto, pero tampoco podemos desconocer que estas cuantías tampoco son tan desorbitadas en determinadas figuras tributarias, como el impuesto sobre sociedades y que, dada la indeterminación del tipo básico, una simple divergencia interpretativa en la

apreciación de los *motivos económicos válidos* que legitiman el régimen de neutralidad fiscal en reestructuraciones empresariales, puede fácilmente dar lugar a cuotas tributarias de esta envergadura.

Una alternativa legislativa, también en sintonía con el Derecho Sancionador Tributario, podría consistir en la agravación punitiva en función del perjuicio económico de acuerdo con el principio de proporcionalidad, es decir, atendiendo a la *ratio* existente entre el volumen de ingresos o facturación de la persona o entidad defraudadora y la cuota defraudada.

En relación a la letra b) del artículo 305 bis del CP, se tipifica como sub-tipo agravado del delito aquel en el que su comisión se hubiere realizado en el seno de una organización o grupo criminal. Para la determinación de estos conceptos habrá que estar a los artículos 570 bis y ter del CP. El artículo 570 bis del CP establece que:

*“A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos, así como de llevar a cabo la perpetración reiterada de faltas.”*

Y el artículo 570 ter del CP dispone que:

*“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”.*

La anterior regulación ya se refería a la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo a la existencia de una estructura organizativa que afectase o pudiera afectar a una pluralidad de obligados tributarios. En este sentido, se consideraba que concurría esta circunstancia desde el momento en que dos obligados tributarios se concertasen para la comisión del delito. Sin embargo, ahora la nueva redacción elimina la necesidad de que la estructura organizativa afecte a una pluralidad de obligados tributarios, y sólo dispone que estemos ante una organización o grupo criminal.



En relación a la letra c) del artículo 305 bis del CP, el subtipo agravado se fundamenta en la realización de negocios jurídicos complejos con la finalidad de defraudar a Hacienda. La referencia a este tercer subtipo agravado ya se contemplaba en la anterior redacción del artículo 305 del CP, pero ahora se complementa con la alusión a “negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación”. Con anterioridad, sólo se requería que se tuviera como finalidad ocultar la identidad del verdadero obligado tributario, sin embargo, ahora se aplicará el agravante igualmente cuando se persiga dificultar la determinación de la cuantía o del responsable del delito. Nos hallamos ante un plus de antijuridicidad que justifica sobradamente la agravación punitiva. En cuanto a la definición de paraísos fiscales o territorios de nula tributación habrá que estar a la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de Medidas para Prevención del Fraude Fiscal.

Así pues, en aras de la seguridad jurídica, se concretan los supuestos en los que será de aplicación dicho precepto, que ayudan a configurar el ordenamiento jurídico como un sistema capaz de dar respuesta a los conflictos que se plantean.

Ahora bien, pese a todo ello, tiene especial trascendencia la nueva redacción del tipo agravado por la penalidad que lleva aparejada en cuanto a la privación de libertad, ya que se produce una elevación de la pena, que inicialmente estaba baremada entre uno y cinco años, y que ahora pasa a seis años. Parece que existen razones político-criminales que abonan esa agravación punitiva que no persigue otra finalidad que aumentar la retribución penal para los supuestos más graves de fraude fiscal. Se trata de conductas que, sin ningún género de dudas caen dentro del ilícito penal, y que, desde una consideración estricta, y depurada de la conducta típica, que exigiría la clara pre-determinación de la conducta punible general prevista en el artículo 305 del CP, bien podrían haber llevado a su inclusión en el tipo general, reservando para un tipo agravado esas mismas conductas en función de la cuota defraudada.

Aun cuando compartimos la justificación de esa agravación punitiva, señalada por el propio CGPJ, nos parece preocupante el efecto colateral que deriva del mismo y que no es otro que la prescripción del delito a los diez

años<sup>(49)</sup>. En efecto, la elevación de la pena máxima abstracta de cinco a seis años supone, por efecto del artículo 131 del CP, que la prescripción pase de los cinco a los diez años, por lo que reaparece la intención de la última y amplia reforma del Código Penal— entonces frustrada y ahora conseguida por la vía del establecimiento de un tipo penal agravado autónomo—, de situar la prescripción del delito en diez años.

La prolongación del plazo de prescripción agrava un problema ya conocido y es el de la falta de sintonía de los plazos de prescripción tributaria y penal; asintonía especialmente sangrante tratándose de un tipo penal en blanco. Nuestro ordenamiento jurídico no ha resuelto satisfactoriamente la contradicción que supone la subsistencia de un tipo penal en blanco no prescrito (prescripción general de cinco años) por una cuota tributaria extinguida, e inexistente, por mor del efecto extintivo automático, y aplicable de oficio (artículo 69 de la LGT), de la prescripción tributaria (prescripción a los cuatro años ex artículo 66 de la LGT). La descoordinación entre la norma penal y la norma tributaria ha sido avalada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, sobre la base de la artificial distinción entre cuota tributaria y responsabilidad civil *ex delicto*, ha mantenido la autonomía de la acción penal respecto de la prescripción tributaria.

Pues bien, ahora estos problemas se ahondan con la aparición de la prescripción decenal inherente a la agravación punitiva, por lo que la acción penal puede subsistir durante los seis años subsiguientes a extinción de la deuda tributaria por prescripción, con grave merma para la seguridad jurídica. Insistimos, nos parece proporcionada una agravación de las conductas descritas, pero no el efecto colateral de dilatación de la prescripción que conlleva, y que asimila el delito fiscal a las conductas más graves acreedoras de reproche penal. Compartimos con la doctrina que *“la creación de este nuevo tipo resulta congruente por el mayor dolo de estos grandes defraudadores tributarios a gran escala por el daño patrimonial que*

---

(49) Informe del CGPJ de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de reforma del Código Penal advierte en su pág. 38 que *“la opción por la que se decanta el prelegislador obedece a razones de política criminal, sin que quepa oponer tacha alguna desde la perspectiva de la proporcionalidad, toda vez que las conductas reflejadas en los apartados a) hasta d) configuran comportamientos cuya gravedad justifica una mayor retribución punitiva, así como un lapso más dilatado para que la prescripción opere, al objeto de propiciar una mayor eficacia en la persecución”*.

*causan y por el uso de artificios para engañar a la Hacienda Pública*<sup>(50)</sup>, pero no el efecto inmediato que produce en la prescripción<sup>(51)</sup>. Nótese que no sólo se ahonda la brecha entre la prescripción tributaria y la penal, sino que se dificulta la regularización voluntaria que, por cierto, ahora se configura como un elemento negativo del tipo, y no como una excusa legal absoluta, con su consiguiente efecto sobre la consumación del delito y la determinación del *dies a quo* a efectos de la prescripción penal.

Esta modificación tendrá reflejo sin duda en la mayor existencia de procesos penales por el delito que tratamos puesto que la Administración, sin perjuicio de que el plazo de prescripción administrativa continúe siendo de cuatro años, tendrá un mayor margen de tiempo para presentar las correspondientes denuncias o querellas ante los órganos judiciales, teniendo en cuenta la complejidad de la acción administrativa cuando se traten de fraudes de cuantía tan elevada o perpetrados por organizaciones o grupos criminales o de la forma que se describe en el apartado c) del artículo 305 bis del CP.

## 6. **ESTUDIO DE LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA QUE PLANTEA LA POSIBILIDAD DE COBRO EN VÍA ADMINISTRATIVA EN EL TRANSCURSO DE UN PROCESO POR DELITO FISCAL**

### 6.1. EL NUEVO ARTÍCULO 305.5 DEL CÓDIGO PENAL

Abordamos a continuación un aspecto formal y administrativo de la reforma penal, que pese a su carácter eminentemente adjetivo, adquiere una gran envergadura. Nos referimos a la devolución de la liquidación de la cuota tributaria a la Administración y a la continuación de la vía de apremio durante la sustanciación del proceso penal. Ese es, en síntesis, el alcance y significación de la reforma que cristaliza en el artículo 305.5 del CP a cuyo tenor:

(50) Carretero Sánchez: “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal”, *Diario La Ley* núm. 8027, Sección Tribuna., 20 de febrero de 2013. CISSonline.es, pág. 4.

(51) Algunos incluso postulan una mayor repuesta punitiva y sostienen que “*para luchar mejor contra este tipo de delincuentes y evitar la sensación pública de impunidad que tienen, hubiera sido mejor imponer la pena superior en grado del delito fiscal, siete años y cinco meses de prisión*”. Vid. Carretero Sánchez, op. cit., pág. 4.

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

*La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior 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.*

*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.”*

En efecto, la reforma supone en este aspecto una devolución de la competencia liquidatoria de la cuota defraudada a la Administración Tributaria, competencia que hasta la fecha había sido jurisdiccional, máxime cuando según reiterada jurisprudencia penal del Tribunal Supremo, esa “cuota defraudada” se convierte en responsabilidad civil derivada de delito<sup>(52)</sup>. Ese es el sentido del artículo 305.5 del CP párrafo primero, al prever que, cuando se apreciaren indicios de delito contra la Hacienda Pública, la Administra-

---

(52) Así lo ha entendido nuestra jurisprudencia penal. Por todas, podemos citar la STS de 18 de diciembre de 2000 que habla de la transformación de una obligación *ex lege*, nacida del hecho imponible, en obligación *ex damno*, nacida del delito. En nuestra opinión, esta hoy pacífica concepción está llamada a cambiar en los supuestos de regularización voluntaria que se configura en el reformado art. 305.1 CP como un elemento negativo de la tipicidad. Y es que esa súbita mutación de naturaleza jurídica, por la sola circunstancia de desbordar el umbral delictivo y remitirse a la jurisdicción penal, es algo artificiosa. La cuota tributaria es previa y no nace con la comisión del delito.

ción Tributaria podrá liquidar de forma separada los conceptos y cuantías vinculadas al delito y los que no estén vinculados al ilícito penal.

Ciertamente, lo hace de forma separada, y como puntualiza en el párrafo segundo, con sujeción a un iter procedimental aparentemente diverso. No tenemos nada que objetar respecto de la plena tramitación en sede administrativa de la regularización que no presenta coloración delictiva, pero en relación a aquellos conceptos y cuantías que sí son constitutivos de delito, hay una novedosa atribución —retención, o devolución quizás— de potestad liquidatoria a la Administración Tributaria. En este punto, la reforma contraviene el principio de prejudicialidad penal. Existe una jurisprudencia pacífica que sostiene que la determinación de la cuota defraudada es materia reservada al orden jurisdiccional penal al tratarse de una cuestión prejudicial no devolutiva que, al amparo del artículo 10.1 de la LOPJ, es de su privativa competencia. En ese sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 niega a la Administración Tributaria la posibilidad de liquidar y exigir el pago de la deuda tributaria en virtud de sus facultades de autotutela.

Por ende, ese deslinde formal entre conceptos y cuantías vinculados o no a delito, no se efectúa a los efectos de privar a la Administración Tributaria de facultad liquidatoria, sino, al parecer, a los efectos de distinguir entre el procedimiento a seguir, o, más precisamente, para determinar que en los conceptos o cuantías no constitutivos de delito la liquidación seguirá *“la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria”*, es decir, el procedimiento tributario y su régimen de recursos.

Por el contrario, lo relativo a los conceptos y cuantías constitutivos de delito *“seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria”*. Esta normativa era precisamente la de inhibición administrativa y ulterior remisión del expediente a la Autoridad Judicial o al Ministerio Fiscal, es decir, la vertiente formal del *ne bis in idem* que contempla el artículo 180 de la LGT, cuyo contenido parece tácitamente derogado por este artículo 305.5 del CP, en la medida en que la Administración recupera su facultad liquidatoria cuando está en presencia de hechos constitutivos de delito y, por ende, parece que puede continuar el procedimiento hasta llegar a liquidar. Si esta interpretación fuera correcta se produciría una grave distorsión

de la regla *ne bis in idem* en su vertiente formal, que sólo puede enmendarse mediante la necesaria modificación del artículo 180 de la LGT.

Se pone de manifiesto así un desajuste normativo importante entre el artículo 305.5 del CP y el artículo 180 de la LGT que revela una defectuosa técnica legislativa, al encomendar al responsable del proceso penal la decisión última del procedimiento tributario y, en particular, la activación de la vía de apremio en una situación de litispendencia penal.

Este último es, sin duda, el aspecto más grave y preocupante de la reforma penal emprendida, el vuelco histórico a la vertiente formal del *ne bis in idem*, tal y como se había concebido tradicionalmente, en la medida en que la existencia de un procedimiento penal no determina la inhibición del procedimiento administrativo, no desactiva las potestades administrativas hasta que el Juez penal determine la existencia de delito, sino que todo lo contrario, la Administración prosigue la exacción ejecutiva de la cuota defraudada por la vía de apremio. No estamos aquí ante una ejecución administrativa de la responsabilidad civil derivada de delito establecido en sentencia condenatoria, como novedosamente introdujo la Disposición Adicional Décima de la vigente de la LGT, o del posible auxilio en la ejecución administrativa de la multa penal (LO 5/2010), sino ante la exacción ejecutiva de una cuota defraudada, que no es otra cosa que una responsabilidad civil *ex delicto*, cuando el imputado no ha sido ni siquiera acusado, ni mucho menos condenado, y que funcionará en paralelo a la instrucción penal.

Nótese que la no paralización de la vía de apremio se configura como la regla general salvo que el Juez —Juez instructor, convertido en Juez de lo contencioso-administrativo— decida, de oficio o a instancia de parte, la suspensión previa prestación de garantía, con posible dispensa total o parcial por la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación.

Y no se trata de un simple problema procesal, o de un eventual desajuste entre lo recaudado y embargado, y la cuota defraudada finalmente determinada en la jurisdicción penal, sino de las consecuencias irreparables que puede suponer para el patrimonio del encausado. Sin olvidar, y esto es lo realmente preocupante, la lesión irreparable que puede producirse al postulado constitucional de la presunción de inocencia.

Con razón, el Consejo General del Poder Judicial se ha mostrado crítico tanto respecto a la atribución de la liquidación a la Administración como respecto a la posible utilización de la vía de apremio<sup>(53)</sup>. En relación, a lo que nosotros hemos calificado, de forma plástica, como devolución de la potestad liquidatoria a la Administración, habla de *“alteración sin cobertura legal del régimen vigente de prejudicialidad penal”* y postula la necesaria modificación de la legislación tributaria para introducir una suerte de *“liquidación provisional de deuda tributaria a expensas de lo que resuelva el Juez penal”*, criticando la oportunidad desaprovechada que suponía la tramitación parlamentaria simultánea de lo que hoy es la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

También ha criticado la utilización de la vía de apremio para la exacción de la cuota defraudada, tomando como base el Anteproyecto de 2008, que ya preveía la posible exacción por la vía de apremio de multas penales, y que fue duramente censurado por atentar contra la presunción de inocencia y la exclusividad de la función jurisdiccional. El legislador fue sensible a las observaciones del CGPJ y por eso hoy el actual artículo 305.7 del CP —anteriormente 305.5— advierte que en la ejecución de la pena de multa, los jueces y Tribunales *“recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria”*.

Ahora su censura ha sido más limitada, y parece extenderse tan sólo a los desajustes entre deuda tributaria apremiada y cuota finalmente liquidada en sentencia. En nuestra opinión, el órgano de gobierno del Poder Judicial probablemente se ha quedado corto, en este punto, en su consideración crítica al artículo 305.5 del CP, y parece más acertado el planteamiento de su informe al Anteproyecto de 2008. Ciertamente que aquí se habla de la cuota liquidada, y no de la multa que reviste naturaleza penal, pero no deja de ser contrario a la presunción de inocencia que se exija la responsabilidad civil de un delito todavía no sentenciado por la vía de apremio, y no deja de constituir una perturbadora interferencia administrativa en el monopolio jurisdiccional consistente en juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

(53) Informe del CGPJ al Anteproyecto de Ley Orgánica de reforma del Código Penal, pág. 26 y ss.

Quizás una posible solución técnica a la problemática planteada, más respetuosa con las instituciones analizadas, con el deslinde formal de potestades administrativas y jurisdiccionales, y con el carácter exclusivo y preferente de la jurisdicción penal, consistiría en distinguir entre cuota tributaria y cuota defraudada que, en la medida en que pudieran disociarse dentro de una misma regularización, quedaran sometidas a un distinto régimen jurídico liquidatorio e impugnativo, respetuoso siempre con la exclusividad jurisdiccional penal. Ello exigiría acometer una depuración técnica de la cuota defraudada (hay presunciones tributarias incompatibles con el proceso penal, la deducibilidad de un gasto no se somete a los mismos principios...), que es a la que, en sentido propio, se le debe aplicar la prejudicialidad penal.

## **6.2. LA PARALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMO VERTIENTE FORMAL DEL *NE BIS IN IDEM*<sup>(54)</sup>**

En términos generales, la regla del *ne bis in idem* supone la prohibición de la doble punición por un mismo acto antijurídico, o más precisamente, la interdicción de duplicidad aflictiva cuando se aprecia una identidad de sujeto, hecho y fundamento. Para alcanzar este resultado material, es necesaria la coordinación de procedimientos sancionadores, sobre todo si pretende articularse sobre la base de la preferencia y prioridad de uno de ellos. Por ello, la prohibición de concurrencia de sanciones presenta una doble dimensión: una dimensión material o sustantiva, que impide la duplicidad de reproche aflictivo por un mismo acto antijurídico; y una dimensión formal o adjetiva, que prohíbe simultanear dos procedimientos sancionadores, penal y administrativo, como consecuencia de una misma infracción. Esta interdicción de concurrencia procesal se articula sobre la base de la preferencia y exclusividad del procedimiento penal, en cuyo seno puede imponerse una sanción que, como dice el Tribunal Constitucional, agota la reacción punitiva del Estado.

Para paliar estos y otros problemas, que se habían suscitado por la doctrina, o por la práctica jurídica, se acometió una nueva regulación en el artículo 180 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que, como era ya tradicional en nuestro Derecho,

---

(54) Véase nuestro trabajo De Juan Casadevall: “La articulación...”, *op. cit.*, pág. 1441 y ss.



coincidía en el tiempo con la reforma del artículo 305 del CP emprendida por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Su dicción originaria, que permaneció inalterada salvo en lo relativo a la mutilación del trámite de audiencia, era la siguiente:

*“Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.*

*1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia del delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.*

*2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.*

*3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.*

*4. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo.”*

El precepto ha sufrido sucesivas modificaciones, la más reciente la operada por la Disposición Final primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que coincidiendo con la regulación de la llamada declaración tributaria especial, daba una nueva redacción al apartado 2 del artículo 180 de la LGT del siguiente tenor literal:

*“Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.*

*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.”*

Esta última reforma pretendía apoderar a la Administración Tributaria para apreciar la concurrencia de la hasta entonces excusa legal absoluta del artículo 305.4 del CP, lo que podría plantear alguna duda de constitucionalidad por afectación de la exclusividad de la función jurisdiccional (artículo 117.3 de la CE) y de la reserva de ley orgánica (artículo 81.1 de la CE).

El artículo 180 de la LGT, por su ubicación sistemática en el Capítulo I del Título IV, configura el *ne bis in idem* como un principio de la potestad sancionadora en materia tributaria. Tras su genérica proclamación en el artículo 178 párrafo segundo de la LGT, el artículo 180 de la LGT no define el principio de no concurrencia de sanciones, sino que se limita a regular los efectos que despliega en su doble vertiente, sustantiva y formal.

En el plano sustantivo (reglas 2, 3 y 4), prescribe la prohibición de que una misma acción u omisión sea castigada como infracción independiente y considerada como criterio de graduación o calificación de la misma, contempla el concurso real de infracciones, y la compatibilidad de ciertas infracciones, así como la compatibilidad de los recargos del período ejecutivo y del interés de demora con las sanciones tributarias.

La Ley General Tributaria, de contrastada vocación didáctica, enuncia la regla material de prohibición de concurrencia de sanciones, pero no incorpora una definición legal del principio del *ne bis in idem*, se limita a regular de una forma fragmentaria, alguna de sus consecuencias sustantivas, y con mayor detallismo, sus aspectos formales.

En ausencia de particularismo tributario, y siguiendo el mandato del artículo 178 de la LGT habrá que recurrir a una interpretación integradora con el artículo 133 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAP y PAC), sin perjuicio de recurrir también a otros medios auxiliares para construir su régimen jurídico desde una perspectiva garantista. Nos referimos básicamente al Código Penal (artículo 8 del CP), cuyos preceptos pueden tener especial relevancia para determinar el juego de los principios de especialidad, consunción, o, incluso para la aplicación de las reglas de concurso ideal.

En el plano formal, con el necesario complemento reglamentario de los artículos 32 y ss. del Reglamento de Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el RD 2063/2004 de 15 de octubre (RRST), establece la inhibición del procedimiento administrativo y la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. La suspensión de actuaciones no iría referida sólo al procedimiento sancionador, confirmándose así una especialidad tributaria, y es que la prohibición de concurrencia de procedimientos, no determina la suspensión de un procedimiento sancionador todavía no incoado, sino del previo procedimiento de comprobación y liquidación que se suspende mientras se sustancia el proceso penal. Y, por consiguiente, reiniciado el expediente por no haberse apreciado la existencia de delito, la vinculación positiva respecto a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, es decir, el efecto positivo de la cosa juzgada material, afectará obviamente al futuro y eventual

procedimiento sancionador, pero también al inmediato procedimiento inspector suspendido que se reactiva.

### 6.3. RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL

El principio de no concurrencia de sanciones penales y administrativas no está expresamente recogido en la Constitución, lo cual no significa que carezca de relevancia constitucional, antes al contrario. No podemos obviar la existencia de una importante jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, no sólo ha ido elaborando su sentido y alcance desde una perspectiva constitucional, sino que también se ha preocupado de establecer su encaje en los principios y derechos explícitamente formulados en nuestro texto constitucional.

En su primera aproximación al *ne bis in idem*, el Tribunal Constitucional lo consideró embebido en los principios de legalidad y tipicidad del artículo 25 de la CE, con la importante consecuencia de que su infracción sería denunciabile mediante el recurso de amparo. La doctrina, crítica con la preterición constituyente de esta institución<sup>(55)</sup>, ha discutido su encuadre sistemático en el principio de legalidad<sup>(56)</sup>.

No han faltado autores en sentido contrario, al preconizar que el *ne bis in idem* derivaba del principio de legalidad<sup>(57)</sup>, corroborando así la doctrina del Tribunal Constitucional, que en su temprana STC 2/1981, de 30 de enero, sostiene que:

*“El principio general del derecho conocido por non bis in idem... si bien no se encentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Cons-*

(55) A. NIETO: *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Tecnos, Madrid, 2002, pág. 418. Según este autor *“la eventual constitucionalización del non bis in idem no ha sido, pues, obra de las Cortes Constituyentes sino del Tribunal Constitucional, quien, una vez más, se ha arrogado la facultad de legislador constituyente positivo con objeto de suplir las imperfecciones- en este caso, olvidos- del Parlamento. Tarea loable aunque hartamente arriesgada.”*

(56) SANZ GANDASEGUI: *La potestad sancionadora de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, 1985.

(57) Según GARCÍA DE ENTERRÍA, la prohibición de doble sanción deriva directamente del tenor literal del art. 25.1 CE, del que se deduce que una actuación activa u omisiva puede tipificarse como delito, falta o infracción administrativa, pero no como todas o varias de esas figuras a la vez.

*titución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículos 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9.º del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas principalmente en el artículo 25 de la Constitución. Por otro lado es de señalar que la tendencia de la legislación española reciente, en contra de la legislación anterior, es la de recoger expresamente el principio de referencia”.*

Pero la citada sentencia no explica esa “intima unión” entre el principio de legalidad penal y la prohibición de *bis in idem*. La laguna argumental la colmará la posterior STC 177/1999 (FJ 3.º) al razonar:

*“(…) si la exigencia de lex praevia y lex certa que impone el artículo 25.1 de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese contenido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita.”*

En otras ocasiones, el Alto Tribunal ha recurrido al principio de proporcionalidad<sup>(58)</sup> y a la presunción de inocencia (STC 154/1990, 15 de octubre):

*“(…) Se impide sancionar doblemente por un mismo delito, desde la misma perspectiva de defensa social, o sea que por un mismo delito recaiga sobre un sujeto una sanción penal principal doble o plural, lo que también contradiría el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la*

(58) También a nivel doctrinal la tesis de la proporcionalidad ha sido defendida por REY GUANTER, *op. cit.*, pág 123, para quien la imposición de una ulterior sanción administrativa después de una condena penal, quiebra el equilibrio que el principio de proporcionalidad concibió entre la conducta ilícita y la reacción punitiva. Discrepamos de esta tesis, porque el legislador es único, sea penal o administrativo, como único es el *ius puniendi*. Además, la prohibición de duplicidad sancionadora no impide su doble tipificación, sino la imposición acumulativa de sanciones. Es decir, la regla *ne bis in idem* no va dirigida al legislador, sino al operador jurídico investido de potestad sancionadora.

*de la infracción. Esa adecuación lleva al legislador a calificar el delito en un determinado nivel de gravedad fijando unas sanciones proporcionales a tal calificación, dentro de las que habrán de actuar los criterios de graduación, pero aplicada una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva ha quedado agotada. Dicha reacción ha tenido que estar en armonía o consonancia con la acción delictiva, y la correspondiente condena ha de considerarse como “autosuficiente” desde una perspectiva punitiva, por lo que aplicar otra sanción en el mismo orden punitivo representaría la ruptura de esa proporcionalidad, una reacción excesiva del ordenamiento jurídico al infligirse al condenado una sanción desproporcionada respecto a la infracción que ha cometido”.*

Y en la ya citada STC 177/1999, de 11 de octubre, se dice que:

*“(...) semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibile reiteración en el ejercicio del ius puniendi del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado (Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico cuarto).”*

En definitiva, la regla del *ne bis in idem*, pese a su formulación positiva sólo a nivel de legislación ordinaria, en cuanto a nosotros nos interesa, en los artículos 133 de la Ley 30/1992 RJAP y PAC y artículos 178 y 180 de la LGT, adquiere relevancia constitucional, puede incardinarse en el derecho fundamental que reconoce el artículo 25 de la CE, y su conculcación es susceptible de denunciarse ante el Tribunal Constitucional a través del recurso de amparo.

Su rango constitucional, y su elevación a la categoría de derecho subjetivo —no ya regla jurídica o principio general del derecho—, investido de la máxima protección jurídica que le confiere su condición de derecho fundamental, nos parece indispensable, y que la jurisprudencia constitucional haya enmendado su injustificable preterición por el constituyente nos parece encomiable. Otra cosa es que se discuta el razonamiento jurídico esgrimido por el Tribunal Constitucional, y la falta de conexión con el principio de legalidad penal de una regla que ni prohíbe la doble tipificación, ni va

dirigida al legislador sino al operador jurídico, por lo que parece razonable explorar vías alternativas de fundamentación constitucional.

En este sentido, cabría traer a colación el artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma a 4 de noviembre de 1950, que contiene una formulación explícita del citado principio. Conviene recordar que, amén de su eficiencia directa como convenio internacional ratificado por España (artículo 96 de la CE, artículo 1.5 del CC), opera como canon interpretativo de nuestros derechos y libertades constitucionales en virtud de la cláusula hermenéutica del artículo 10.2 de la CE. Y en el mismo sentido, se podría invocar el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966.

Es más, ambas declaraciones de derechos tienen una extraordinaria relevancia interpretativa, y podrían contribuir a ampliar los horizontes del *ne bis in idem*, cuyos lindes en nuestro derecho interno aparecen cuidadosamente amojonados en el terreno de la prohibición de doble sanción, mientras que esos textos internacionales parecen incluir también la prohibición de doble proceso<sup>(59)</sup>, rozando lo que en el Derecho norteamericano se conoce como la interdicción de doble enjuiciamiento por el mismo ilícito (*double jeopardy*)<sup>(60)</sup>.

(59) El art 4 del Protocolo Adicional núm. 7 del Convenio de Roma establece que “*nadie podrá ser procesado o castigado por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado*” Y el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone “*nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país*”.

(60) La doctrina norteamericana del “*double jeopardy*” arranca de la adopción en 1791 de la V Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos. El Tribunal Supremo de los Estados Unidos, en el caso *Green v USA* (1957), advirtió que “*la idea subyacente, de profundo arraigo por lo menos en el sistema angloestadounidense de jurisprudencia, es que no se debe permitir que el Estado, con todos sus recursos y autoridad, emprenda intentos repetidos de condenar a un individuo por un presunto delito, exponiéndolo a la venganza, gastos y molestias, además de obligarlo a vivir en una condición permanente de ansiedad e inseguridad, y de que con ello aumente la posibilidad de que, aun siendo inocente, se le declare culpable*”.

Si nuestra tesis es correcta, en estas declaraciones internacionales de derechos se contiene la semilla para la evolución jurisprudencial y legislativa de la institución que analizamos, que en un futuro próximo podría abandonar el terreno acotado de la doble punición, para proyectarse, en términos más amplios, sobre la prohibición de doble procedimiento. A diferencia de lo que ocurre en la actualidad, jamás podría abrirse un segundo procedimiento administrativo sancionador sobre la base de los hechos declarados probados en una previa resolución penal absolutoria, porque se incurriría en un doble enjuiciamiento del mismo ilícito.

Incluso, la más reciente jurisprudencia constitucional parece evolucionar en este sentido, cuando alude a la *“interdicción constitucional de un doble proceso penal con el mismo objeto”* (STC 48/2007 de 12 de marzo), si bien acto seguido matiza que la garantía no se extiende a todos los procedimientos sancionadores, *“sino tan sólo a aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento, su grado de complejidad, como las de la sanción que sea posible imponer en él, su naturaleza y magnitud, puedan equiparse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal”* (SSTC 2/2003 de 16 de enero, y 334/2005 de 20 de diciembre).

#### **6.4. LA SEPARACIÓN FORMAL ENTRE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL EN LA VIGENTE NORMATIVA TRIBUTARIA**

En su vertiente formal, el principio de *ne bis in idem* supone *“La imposibilidad de que hechos idénticos y correspondientes al mismo período puedan dar lugar a dos diferentes procedimientos sancionadores”* (STS de 17 de abril de 2002).

El artículo 180.1 de la LGT, desarrollado por los artículos 32 y 33 del RGRST, incorpora una minuciosa regulación adjetiva del *ne bis in idem* que se diseña sobre el patrón común de la exclusividad y preferencia de la jurisdicción penal. Se trata de normas de coordinación de procedimientos para evitar la concurrencia material de sanciones, cuyo antecedente más remoto hay que buscar en el artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (en adelante, Ley 50/1977), que establecía la llamada prejudicialidad administrativa para la determinación de la cuota. Sólo cuando ésta sobrepasaba el umbral delictivo (2.000.000



de pesetas), el Delegado de Hacienda de la Provincia daba traslado a la jurisdicción penal. Esta prejudicialidad administrativa sustraía al órgano jurisdiccional la competencia para apreciar la existencia y cuantía de la defraudación, que, como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad, integraba el delito, y tenía la virtualidad de evitar la duplicidad sancionadora. Con la reforma de la Ley 2/1985, y las sucesivas reformas emprendidas en la LGT por las Leyes 10/1985 y 20/1995, se pasó al actual sistema de preeminencia de la jurisdicción penal que acoge el vigente artículo 180.1 de la LGT.

Este precepto legal, con mayor rigor técnico respecto de su precedente, artículo 77.6 de la LGT de 1963, prevé que cuando la Administración Tributaria estime que la infracción administrativa pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, deberá abstenerse de seguir el procedimiento administrativo y deducir el tanto de culpa ante la jurisdicción penal, cuyo resultado, absolutorio o inculpativo, condicionará la continuación del procedimiento. En materia tributaria, la articulación técnica de la vertiente formal del *ne bis in idem* presenta unas características propias dentro del genérico ordenamiento administrativo sancionador.

En primer lugar, se proyecta sobre un ámbito objetivo más acotado. El deber formal de abstención sólo se da cuando la infracción pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, es decir, de un delito tipificado en el Título XIV del Libro II del Código Penal (artículos 305 a 310 del CP, con exclusión del artículo 307 que incrimina el delito contra la Seguridad Social), aunque la hipótesis básica que contempla es el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del CP, al legislador tributario sólo le preocupa la concurrencia con el delito fiscal, que constituye el supuesto más común, pero que no agota al amplio elenco de figuras delictivas que pueden aparecer en un procedimiento administrativo sancionador.

Así, no se producirá la suspensión del procedimiento sancionador, cuando la cuota tributaria no llegue al umbral delictivo, la utilización de facturas falsas, que además de su consideración delictiva, sería constitutiva de la infracción tributaria muy grave tipificada en el artículo 201.3 de la LGT. Según la STS de 26 de abril de 1996 (RJ 1996, 4973), en este supuesto no cabría ni tan siquiera aducir la suspensión por prejudicialidad penal al amparo del artículo 114 de la LECr, toda vez que esta regla procesal no surte efecto más allá del proceso judicial y, por tanto, carece de eficacia

suspensiva del procedimiento administrativo. Naturalmente, esta conclusión debe entenderse sin perjuicio del deber de denuncia que el artículo 262 de la LECr impone a la Administración, que opera en supuestos como el que aquí tratamos, o en otros distintos, en los que puede no existir infracción tributaria aun cuando el ilícito penal aparezca con ocasión de un procedimiento tributario (v.gr. alzamiento de bienes que puede aparecer en el seno de un procedimiento de recaudación). En cualquier caso, si hay concurrencia de infracciones administrativas y penales, aunque éstas no sean de las contempladas en el artículo 180.1 de la LGT, cabría plantearse la aplicación del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora (en adelante, RPPS).

En segundo lugar, sólo regula la eficacia incidental del proceso penal respecto de un procedimiento administrativo abierto, o que vaya a abrirse de inmediato. No regula la no existencia de responsabilidad administrativa por existencia de una previa sanción ya impuesta (penal o administrativa), ni tampoco la respuesta procedimental cuando se constate la pendencia simultánea de otro procedimiento sancionador. En ambos casos, la solución pasa por la aplicación, respectivamente, de los artículos 5 y 7 del RPPS en virtud de la cláusula general de supletoriedad (artículo 207.b de la LGT).

Por último, y ésta es quizás su singularidad más significativa en el ámbito tributario, se produce aquí una dislocación de la vertiente formal de *ne bis in idem* que, en la práctica administrativa habitual, no opera sobre el procedimiento administrativo sancionador, determinando su paralización y consiguiente remisión a la jurisdicción, sino sobre el procedimiento de inspección que, como es sabido, no reviste formalmente naturaleza sancionadora.

Ese efecto suspensivo de un procedimiento no sancionador, no sólo se aprecia en una práctica administrativa uniforme, sino que además hoy puede colegirse, con mayor claridad si cabe, de la propia Ley General Tributaria, y, en particular, de su artículo 180.1 y de su desarrollo reglamentario [artículo 32 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante,

RRST)]<sup>(61)</sup>. Es cierto que estamos, por su propia ubicación sistemática, ante un principio de la potestad sancionadora, y que el tenor literal del precepto es claro cuando alude a una “*infracción que pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*”, o cuando ordena la no acumulación de sanciones penales y administrativas, pero la función normativa encomendada parece ser otra, y, concretamente, coordinar el procedimiento de inspección, en cuyo seno pueden aparecer indicios de delito, con el ulterior proceso penal. Por ello, la remisión de actuaciones a la jurisdicción penal es causa de ampliación de actuaciones inspectoras (artículo 150.4.b de la LGT), supone interrupción justificada de las actuaciones inspectoras (artículo 150.4 de la LGT), y causa de interrupción de la prescripción no sólo de la infracción tributaria (artículo 68.1.b y 6 de la LGT, y 150.5 de la LGT).

A esa singularidad procedimental se llega por la confluencia de una doble circunstancia histórica. En primer lugar, por la disociación formal de procedimientos que inaugura el Estatuto del Contribuyente, con la consiguiente tramitación separada del procedimiento sancionador, que supone que cuando se aprecian indicios de delito todavía no se haya incoado el expediente sancionador. No en balde, la redacción del artículo 180.1 de la LGT, a diferencia de su inmediato precedente, el artículo 77.6 de la LGT de 1963 en sus respectivas reformas de 1985 y 1995, ha podado el adjetivo *sancionador* que calificaba a la dicción *procedimiento administrativo*. Ya no habla de *procedimiento administrativo sancionador*, sino simplemente de *procedimiento administrativo*.

En segundo lugar, también ha influido la solución técnica que el artículo da al ejercicio de la potestad liquidatoria cuando se aprecian indicios de

(61) Compartimos la tesis de fondo de Ramírez Gómez, *op. cit.*, pág 116 y ss., de que, en rigor, el *ne bis in idem* debería contraer sus efectos al procedimiento sancionador y no extenderse al procedimiento liquidatorio. Sin embargo, el desarrollo reglamentario del art. 77.6 LGT (art. 10 RD2631/85 y art. RGIT) parecía confirmar una práctica administrativa que iba por otros derroteros. Otra cosa es la deficiente cobertura legal que presentaba ese desarrollo reglamentario. En este sentido, véase Martínez Lafuente: *Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*, CISS, Comunicación, 53, 1987, pág. 35. Hoy, con la tramitación separada del procedimiento sancionador, es el propio legislador el que distorsiona el molde clásico del *ne bis in idem* para extender su efecto suspensivo al expediente de gestión.

delito<sup>(62)</sup>. La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional. En la configuración típica del delito fiscal, la cuota defraudada deviene un elemento del tipo, o una condición objetiva de punibilidad, cuya determinación corresponde privativamente al Juez penal. Por ello, la Administración tributaria despojada de su potestad liquidatoria de la cuota, paraliza el procedimiento administrativo abierto, que es el procedimiento inspector, y que no va a concluir formalmente con actas y la consiguiente liquidación administrativa, y deduce el tanto de culpa ante la jurisdicción penal a la que se remiten las actuaciones y un informe en el que se incluye una propuesta de liquidación.

En definitiva, la regla formal del artículo 180.1 de la LGT se construye sobre la base de materiales jurídicos de diversa procedencia, y obedece a una idea básica, y es que la apreciación de indicios de delito determina la inhibición de la Administración, la paralización del procedimiento administrativo, cualquiera que sea su naturaleza sancionadora o no, y la remisión de actuaciones a la jurisdicción penal, cuyo eventual pronunciamiento absolutorio vinculará positivamente la reactivación del procedimiento administrativo suspendido.

## **6.5. VALORACIÓN CRÍTICA DEL ARTÍCULO 305.5 DEL CÓDIGO PENAL: UNA PROPUESTA DE *LEGE FERENDA***

Las consideraciones hasta ahora vertidas respecto a la paralización del procedimiento de inspección, y consiguiente remisión a la jurisdicción penal, cuando la Administración Tributaria aprecie la existencia de indicios de delito constituyen la única faceta de la incompatibilidad formal de procedimientos que, sobre la base de la preferencia y exclusividad de la jurisdicción penal, regula nuestro ordenamiento tributario. Pero los prin-

---

(62) El artículo 66 RGIT establecía la interrupción del derecho a liquidar la deuda tributaria cuando se apreciaban indicios de delito. Y la Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública, estableció que *“en los expedientes de delito fiscal nunca se levantará acta de inspección por el concepto impositivo a que se refieran los mismos, debiendo elevarse los expedientes al Delegado de Hacienda Especial, para su remisión a través del Ministerio Fiscal a los tribunales correspondientes”*.

cipios en los que descansa, que conforman el vigente artículo 180 de la LGT, serían fácilmente extrapolables al procedimiento recaudatorio. Si el procedimiento de gestión o inspección debe paralizarse en presencia de un delito, *a fortiori* el procedimiento recaudatorio, máxime cuando, en el esquema del artículo 180 de la LGT y de una pacífica jurisprudencia penal, existe una prejudicialidad no devolutiva que confiere privativamente al Juez penal la determinación de la cuota defraudada. Y, obviamente, sin acto administrativo o resolución judicial no hay liquidación tributaria susceptible de exacción ejecutiva.

Todo este esquema conceptual se derriba de un plumazo por el artículo 305.5 del CP sin la necesaria adaptación de la normativa formal tributaria, con seria afección a los principios constitucionales y a la seguridad jurídica, y con una defectuosa técnica legislativa. La futura desaparición de este inciso normativo descansaría en un doble argumento, de técnica legislativa y de respeto a los principios constitucionales.

Una depurada técnica legislativa llevaría a desgajar la regulación de la aparente ejecutividad de la deuda tributaria para alojarla en la Ley General Tributaria. No parece que el Código Penal sea la norma adecuada para contener este tipo de regulación, en la medida que las potestades administrativas de liquidación, y su eventual ejecutividad, o suspensión de la misma, se regulan en la LGT, máxime cuando se trata de deudas no vinculadas al delito fiscal. Por lo demás, y según la jurisprudencia, la comisión de un delito fiscal da lugar a una responsabilidad civil *ex delicto*, y no a una deuda tributaria.

Y la supresión del artículo 305.7 del CP, que abre la vía de apremio para la exacción de responsabilidad civil y de multas, se justificaría por razones muy similares a las que abonan la supresión del artículo 305.5 del CP, y, en particular, porque atribuir a la Administración, incluso con deudas prescritas, la posibilidad de recurrir al procedimiento administrativo de apremio para ejecutar la responsabilidad civil derivada de delito, supone atentar contra el monopolio jurisdiccional en la ejecución penal. Además no es coherente con la Ley General Tributaria que establece que la prescripción se aplica de oficio y determina la extinción de la deuda tributaria (artículo 69.2 y 3 de la LGT), e impide el inicio del procedimiento administrativo de apremio (artículo 167.3 de la LGT).

En segundo lugar, la supresión de este párrafo 5 del artículo 305 del CP se justificaría por exigencias del derecho a la presunción de inocencia y al esquema constitucional de división de poderes. La presunción de inocencia constituye no sólo un derecho fundamental (artículo 24.2 de la CE), que goza del máximo nivel de protección constitucional por su ubicación sistemática en la sección primera del capítulo segundo del Título I de la Constitución, sino también una garantía jurídica esencial, auténtica piedra angular, del proceso penal. No se compeadece con las exigencias constitucionales de la presunción de inocencia que, iniciado el proceso penal, la Administración conserve intacta la potestad liquidatoria y su autotutela ejecutiva. De esta forma se pervierte o desfigura la vertiente procesal de la regla *ne bis in idem* (STS de 17 de abril de 2002), regla de relevancia constitucional (SSTC 2/1981, 177/1999, 154/1990), y que en su formulación positiva (artículo 180 de la LGT) había determinado hasta la fecha la inhibición de la Administración y la paralización del procedimiento administrativo en consonancia con la preferencia y exclusividad de la jurisdicción penal.

Por lo demás, la presunción de legalidad en que se basa la liquidación tributaria, y su exacción ejecutiva, se compeaden mal con la presunción de inocencia consustancial al proceso penal. No puede exigirse una responsabilidad civil derivada de delito, y menos aun con la cobertura formal de la presunción de legalidad, en tanto no se haya determinado, con todas las garantías procesales que le son propias, la existencia de un delito.

Además, el precepto en su redacción actual supone una interferencia, cuando no una clara intromisión administrativa en la función jurisdiccional, que atenta contra el monopolio del ejercicio de la potestad jurisdiccional que consagra el artículo 117.3 de la CE, y que consiste en *juzgar y hacer ejecutar lo juzgado*. La atribución a la Administración de la liquidación y ejecución de la deuda, antes de la existencia de una sentencia penal firme, o de su ejecución por la vía de apremio, una vez dictada sentencia, supone una infracción del mandato constitucional. Supone en el primer caso, exigir la responsabilidad civil derivada de delito, realizando trabas y embargos, cuando ni siquiera se sabe si existe delito.

Junto a las críticas anteriores han de añadirse las dificultades hermenéuticas que presenta la creación en el Código Penal de un nuevo tipo sui generis de liquidación tributaria, no prevista en la Ley General Tributaria, sobre la que se ignora su régimen jurídico.

## 6.6. EL RECIENTE BORRADOR DE ANTEPROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA

Desgraciadamente las voluntariosas propuestas de *lege ferenda* llegan tarde y el reciente Borrador Anteproyecto de Ley General Tributaria viene a confirmar las preocupantes modificaciones introducidas con el novedoso artículo 305.5 del CP.

El Borrador de Anteproyecto de Reforma, al parecer elaborado por la Dirección General de Tributos, que ha empezado a circular por los mentideros jurídicos, incrusta en un nuevo Título VI de la nueva Ley General Tributaria un conjunto de disposiciones que, sin derogar formalmente el artículo 180 de la LGT, vienen a regular las “*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*”, y que no es otra cosa que el desarrollo formal de lo que ya anunciaba el reformado artículo 305.5 del CP.

Ciertamente se contempla ahora de una forma más técnica el juego del *ne bis in idem* en su aspecto formal, contrayendo la paralización e inhibición administrativa al procedimiento administrativo sancionador. Pero a cambio, se entrega la facultad de liquidar la cuota defraudada a la Administración a través de una nueva categoría de liquidación provisional, y se prevé la continuación del procedimiento de apremio a pesar de la remisión del expediente de delito a la Autoridad Judicial o al Ministerio Fiscal, sin posibilidad de recurrir en vía económico-administrativa la liquidación tributaria.

El inefable movimiento pendular de la prejudicialidad tributaria del delito de defraudación tributaria —que si no es una ley penal en blanco, sí es un delito trufado de elementos normativos— experimenta un nuevo vuelco. De la prejudicialidad administrativa de la Ley 50/1977, con posible recurso en vía administrativa, se pasó a la prejudicialidad penal devolutiva que suponía la entrega al Juez penal de la liquidación de la cuota defraudada. Ahora de nuevo pasamos a la prejudicialidad administrativa, pero sustrayendo al obligado tributario la facultad de recurso, y dejando expedita la vía de apremio para su exacción ejecutiva, con posible suspensión acordada por el Juez penal en un novedoso rol de Juez contencioso.

Obvia la legislación proyectada que el presupuesto de la autotutela ejecutiva es la presunción de legalidad de la liquidación tributaria, y esa presunción de legalidad casa mal con la presunción de inocencia. Y obvia

también que no deja de ser una anomalía procesal exigir por la vía de apremio la cuota defraudada que, por su naturaleza jurídica, constituye una responsabilidad civil derivada del delito, cuando todavía no existe una sentencia condenatoria, firme o no, y ni siquiera, se ha declarado el *status* procesal de imputado, procesado o acusado.

Cualquiera que sea la situación formal de inculpación, la Administración Tributaria podrá desplegar su acción ejecutiva que sólo se paralizará por los motivos tasados que se pueden oponer a la vía de apremio que, ex artículo 256 del Borrador de Anteproyecto, son los de los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 de la LGT. Sólo el buen sentido de la Administración —que no del legislador—, nos puede llevar a la aplicación del artículo 172.3 de la LGT que impide la enajenación de los bienes embargados cuando la liquidación tributaria no es firme. De lo contrario se puede llegar a la situación —ciertamente kafkiana—, de que a un imputado se le ejecute forzosamente su patrimonio, se venda en pública subasta, y los terceros adquirentes de buena fe lo hagan definitivamente suyo, pese a que posteriormente sea absuelto.

Nada dice la reforma proyectada sobre la posible exacción de recargo ejecutivo alguno. De nuevo deberemos esperar al buen sentido de la Administración. Sí que se nota, en cambio, a lo largo del articulado una voluntad correctora de la última jurisprudencia sobre la relación prescripción tributaria y procedimiento penal, y sobre el cómputo de plazos en caso de devolución del expediente. Y claramente correctora de las últimas sentencias de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, al investir *ex novo* a la Administración de la potestad de comprobar e investigar ejercicios administrativamente prescritos.

## **7. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: TÍTULO VI DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

Como ya hemos anticipado en el anterior apartado, el reciente Borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria<sup>(63)</sup> reforma y adapta el proce-

---

(63) Elaborado por la Dirección General de Tributos, que todavía no ha sido publicado.



dimiento tributario al delito contra la Hacienda Pública y a la novedosa atribución a la Administración Tributaria de la potestad para liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha el proceso penal.

Así, introduce un nuevo Título VI, bajo la rúbrica genérica de *“Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”*, que viene a confirmar las modificaciones introducidas con el novedoso artículo 305.5 del CP.

Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, si el contribuyente regulariza su situación tributaria con una declaración completa y veraz, y realiza el pago completo de la deuda tributaria, la Administración Tributaria no pasará el tanto en culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

De resultas de lo dispuesto en el Borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria, la regularización será requisito *sine qua non* para que pueda entenderse que la conducta no es constitutiva de delito, estableciendo que es lo que ha de entenderse por regularización: *“el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”*.

De este modo, para entender producida la regularización será necesaria la declaración e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso por el contribuyente, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Esta es la doctrina que emana, entre otras, de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003, según la cual:

*“si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago del 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 que, años después de realizarla reconozca la defraudación. (...)*”

Asimismo, se reconoce la existencia de supuestos de regularización en los que, no habiendo sido posible la liquidación por parte de la Administración por haber prescrito la acción liquidatoria —transcurridos cuatro años—, pero no habiendo prescrito la acción penal —a los cinco años—, el obligado tributario realice el ingreso correspondiente.

Pues bien, en este sentido, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria, vinculándose la desaparición del reproche penal al retorno a la legalidad.

Por otro lado, se prevén mecanismos para incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada sin la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal. Así, como ya hemos anticipado, en la modificación que se pretende introducir en la Ley General Tributaria se permite la liquidación administrativa y su cobro, de forma simultánea a la tramitación del proceso penal.

A tal efecto se prevé la separación entre la liquidación de los conceptos tributarios que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y la de aquellos otros que no lo estén.

La liquidación de los conceptos y cuantías que no se hallen vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Por su parte la liquidación que, en su caso, derivase de aquellos conceptos y cuantías que se encontraran vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria en éste nuevo Título VI, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

Así lo anuncia el artículo 250.2 del Borrador de Anteproyecto de Reforma de la Ley General Tributaria, según el cual:

*“La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. (...)*”

En caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, quedando exclusivamente vedada de iniciar, o en su caso, continuar, el procedimiento sancionador en garantía del principio *ne bis in idem* que prohíbe la dualidad de sanciones por unos mismos hechos, que ahora se acota en términos estrictos, referido sólo al procedimiento sancionador.

Ahora bien, en este caso, cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública, según el artículo 251 del Borrador de Anteproyecto de Reforma de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria se deberá abstener de practicar la liquidación correspondiente si concurren una serie de circunstancias:

*“Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos:*

a) *Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.*

b) *Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.*

c) *Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.*

*En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. (...)*

Asimismo, se dispone expresamente que el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción. Y añade que las actuaciones administrativas realizadas durante el período de interrupción se tendrán por inexistentes.

Tras la resolución judicial, para aquellos casos en que no se hubiera apreciado la existencia de un delito, la Administración tributaria podrá iniciar o continuar sus actuaciones en el respeto a los hechos probados por el Juez penal. En este caso, el cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración tributaria competente.

A continuación, se introducen una serie de artículos dedicados a la adecuación de la Ley General Tributaria a los procedimientos de aplicación de los tributos, en concreto a los procedimientos de inspección y recaudación.

Así, en la tramitación del procedimiento de inspección, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren circunstancias que impidan dictar una liquidación vinculada al delito, formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito, que se notificará al obligado tributario concediéndole trámite de audiencia de quince días para que alegue lo que convenga a su derecho. Transcurrido dicho plazo y examinadas las alegaciones presentadas, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, y cuando considere que se pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

La reaparición del trámite de alegaciones previas, que ya fue introducido en el artículo 180.1 de la vigente Ley General Tributaria, y posteriormente extirpado con la Ley 36/2006<sup>(64)</sup>, constituye una buena noticia. Desde una

---

(64) Su inoportuna supresión, y la precipitación con que se acometió, la criticamos en otra ocasión. *“Con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención de Fraude Fiscal se ha suprimido este trámite, con el peregrino argumento de que ningún delito público exige un trámite previo al presunto culpable para su persecución, obviando que ningún otro delito público presenta la complejidad técnica del delito fiscal, y que ningún otro tipo penal presenta en su estructura típica tal densidad de elementos normativos necesarios de integración con la normativa fiscal, de suyo, mudable, compleja y extraordinariamente porosa a divergencias interpretativas, o, dicho en términos penales, no existe otro delito tan permeable al error de prohibición. Desde este punto de vista, la ablación del trámite de audiencia previa nos parece censurable, en la medida en que se sustrae al obligado tributario la posibilidad de discutir, ante el órgano administrativo especializado en materia tributaria, la calificación jurídico-fiscal de actos y operaciones que pueden obedecer a una divergencia interpretativa, viéndose abocado a un largo calvario procesal que puede concluir en sobreseimiento libre o en una sentencia absolutoria.*”

perspectiva garantista, el trámite de alegaciones permite al obligado tributario discutir la calificación jurídico-penal que el actuario realiza indiciariamente de los hechos objeto de regularización tributaria, máxime cuando el Borrador de Anteproyecto obtura la vía de recurso administrativo.

En cualquier caso, y también desde esta perspectiva garantista, sería conveniente introducir también el informe previo, preceptivo y vinculante, de algún órgano colegiado con presencia de expertos independientes no vinculados a la Administración. No se trata de entorpecer el ejercicio de la acción penal, sino de evitar el colapso de asuntos penales estableciendo un filtro legal, un mecanismo de control de legalidad que, con garantías de imparcialidad y profesionalidad, garantice que sólo se remitan a la jurisdicción penal aquellos hechos o expedientes que realmente sean constitutivos de delito.

En caso de inadmitirse la denuncia o querrela, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito. En este caso, y en contra de lo que se afirma en el texto del anteproyecto, no parece razonable que el cómputo de los plazos a los efectos de la prescripción y del artículo 150 LGT deba anudarse a la formal notificación al obligado tributario, excepcionando las reglas generales de notificación de las resoluciones judiciales en el proceso penal.

Como ya hemos avanzado, esta clara separación entre la liquidación de los conceptos tributarios que no se encuentren vinculados por la acción penal y la de aquellos que sí lo estén, también es relevante a la hora de determinar la posible impugnación de las liquidaciones.

Si la liquidación resulta de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentran vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones ¿administrativas? correspondientes, pero si por el contrario la liquidación afecta a conceptos tributarios vinculados

---

*La defectuosa técnica legislativa, y la indisimulada precipitación en la extirpación de un trámite, que no entorpecía la ulterior investigación penal y desempeñaba una importante función garantista, se ha puesto de manifiesto con la subsistencia del mismo en su desarrollo reglamentario no derogado expresamente". Este monumento reglamentario al olvido del legislador, que era el art 32.3 del Reglamento de Régimen Sancionador Tributario, fue finalmente subsanado, en el sentido de suprimir totalmente este trámite, con el RD 1804/2008, de 3 de noviembre. Véase nuestro trabajo De Juan Casadevall: "La articulación...", op. cit., pág. 1466.*

al posible delito, entonces no cabrá interponer en ningún caso recurso en vía administrativa.

Así se dispone en el artículo 254 del Borrador del Anteproyecto de Reforma de la Ley General Tributaria, según el cual:

*“Frente a la liquidación administrativa, dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del CP y en el 257 de esta ley. (...)”*

Esta imposibilidad de impugnación es absurda, incluso en la propia lógica institucional de la reforma, y contraria a toda lógica procedimental tributaria. Tampoco tiene mucho sentido la inmunidad de la liquidación tributaria a los vicios del procedimiento inspector que pretende garantizar el artículo 253.1 del Borrador de Anteproyecto.

En referencia a la recaudación de la deuda liquidada, en caso de que existan indicios de delito contra la Hacienda Pública, se confirma la facultad de la Administración tributaria de continuar con el procedimiento recaudatorio pese a la existencia de un proceso penal, esto es, mientras un Juez está investigando si existe o no delito fiscal.

La posible suspensión de la ejecución por parte del Juez tiene su sentido en vía administrativa pero no en vía penal, por lo que dada la autotutela declarativa y ejecutiva de la que goza la Administración, ésta procederá directamente a ejecutar sus actos. En estos casos, se dispone expresamente que la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos que legalmente se establecen.

Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada vinculada al delito contra la Hacienda Pública sólo serán oponibles los motivos tasados previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 de la LGT; estos son, principalmente, los motivos de oposición contra las providencias de apremio y las diligencias de embargo.

La nueva reforma pretende continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el Juez penal de forma

tal que —cuando exista resolución judicial— los pronunciamientos administrativos se acomoden a lo que resulte del proceso penal si no fueran coincidentes.

Así se dispone expresamente en el Borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria. Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora que correspondan. Pero si, por el contrario, la cuantía defraudada que se determina en el proceso penal difiriere, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada anteriormente deberá modificarse para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

A nuestro juicio cabe plantearse al respecto hasta qué punto la citada reforma atenta contra la división constitucional de poderes, así como contra el derecho a la presunción de inocencia, el principio de prejudicialidad penal y, en suma, los derechos de los ciudadanos.

A este nuevo modelo quizás no podría oponérsele como obstáculo el artículo 25 de la Constitución —el principio *ne bis in idem*— para aceptar que la ley pudiera permitir a la Administración liquidar y recaudar no obstante la existencia del proceso penal, ya que la justificación de la paralización del procedimiento administrativo de liquidación no se encuentra en la interdicción de un doble enjuiciamiento como sucede en el procedimiento sancionador, sino en el obligado respeto a los hechos que fije el Juez penal, consecuencia del principio de seguridad jurídica y del principio de prevalencia de la jurisdicción penal.

Así pues, por mucho que se disponga que los pronunciamientos administrativos se acomodaran a lo que resulte del proceso penal, si estos no fueran coincidentes, parece que actuando *ex post* no se puede conseguir este respeto a los hechos que fije un Juez penal. Imagínese el caso al que ya hemos hecho referencia en el apartado anterior, en que a un imputado se le ejecuta forzosamente su patrimonio, se vende en pública subasta, y los terceros adquirentes de buena fe lo hacen definitivamente suyo, y después de todo es absuelto. En este caso, aunque las actuaciones administrativas tuvieran un carácter provisional,

cuando se dictara la resolución judicial no sería posible modificar tal situación. Con esto, se estaría amenazando la efectividad del proceso y de la sentencia.

Si se diera el caso en que la resolución judicial fuera coincidente con los pronunciamientos administrativos, no habría problema, evitaríamos la transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil; ahora bien, la simplificación conceptual en este sentido se empeoraría por otro lado, esto es, la imposibilidad en algunos casos de acomodar los pronunciamientos administrativos a lo que resulte del proceso penal.

Desde la óptica de la persona acusada, la Administración está denunciando en un proceso, y antes de que se dicte la sentencia pretende cobrar la responsabilidad civil derivada de un delito por el que todavía no se ha condenado en sentencia, vulnerándose, entre otras cosas, la presunción de inocencia.

Ante esta problemática, debemos plantearnos la siguiente cuestión: ¿es correcto, bajo un prisma jurídico, adelantarse al cobro de lo que constituye responsabilidad civil derivada del delito sin que el delito se haya siquiera enjuiciado? Parece claro que en el supuesto de que se diera la absolución o se determinara una cuota defraudada menor a la previamente recaudada por la Administración, incluso por la vía de apremio, se estaría vulnerando el derecho a la presunción de inocencia, el principio de prejudicialidad penal, y el derecho a un juicio con todas las garantías.

Según el Borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria, en el caso de que la Administración haya liquidado y ejecutado la deuda en tramitación del proceso penal, si con posterioridad, en vía penal, se aprecia la absolución del acusado por no concurrir los elementos objetivos del tipo, éste tendrá derecho a instar la devolución de las cantidades que hubiera pagado.

Ahora bien, en este punto también se generarían problemas. Como ya hemos dicho anteriormente, imagínese el caso en que la Administración llegara a liquidar y a recaudar, y posteriormente se dictara una sentencia absolutoria. En este caso, parece claro que si el motivo de la absolución es que los hechos no han existido, la liquidación desaparecería y daría lugar a una posterior devolución de ingresos indebidos, con el manifiesto perjuicio

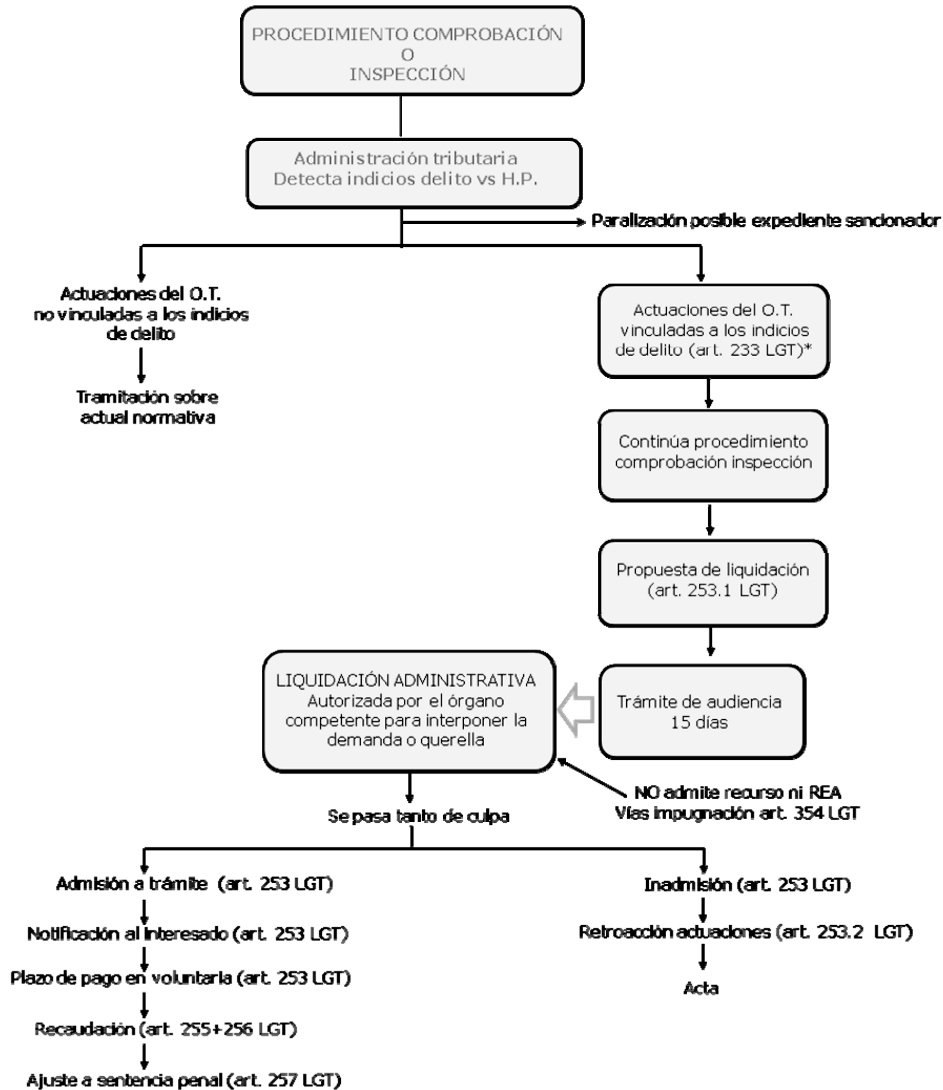


causado al contribuyente que ha visto vulnerado su derecho a la presunción de inocencia. No obstante, se nos plantea la siguiente cuestión: ¿si la Administración ha liquidado y ejecutado la deuda constante el proceso penal y éste dura más de cuatro años, se daría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de las cantidades a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos o por el contrario se daría la prescripción de tal derecho?

En cualquier caso, estimamos que el procedimiento adecuado para la devolución de lo recaudado debiera ser el de devolución de ingresos indebidos y no el de reembolso del coste de los avales como parece sugerir el artículo 257.2.b del Borrador.

Asimismo, si el motivo de absolución del acusado fuera porque el Juez ha considerado que la liquidación era correcta pero que no era delictiva, porque por ejemplo faltaba el dolo, la liquidación probablemente se mantendría, pero no necesariamente tendría por qué coincidir la cuota en el ámbito administrativo y en el ámbito penal, lo que también causaría problemas de coordinación en perjuicio del principio de seguridad jurídica del contribuyente.

Por último, y aun cuando no se refiere a una cuestión de procedimiento en sentido estricto, como las que aquí nos han preocupado de forma preferente, también nos parece censurable la publicación periódica de lista de condenados por delitos contra la Hacienda Pública que abre el proyectado artículo 95.2 LGT, en la medida en que cuestiona innecesariamente el derecho constitucional que proclama el artículo 18 CE, y desconoce la realidad incontestable que supone la publicidad consustancial a la celebración del juicio oral, constitucional y orgánicamente garantizada, con su inherente e insoslayable “pena del banquillo”.



\* Numeración articulado según el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003

## **8. ESTUDIO DE LAS NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE SE GENERAN**

En relación con el régimen de la regularización tributaria cabe destacar dos novedades. La primera se incorpora directamente en el apartado 1.º del artículo 305 del CP al introducir un inciso final en virtud del cual se excluye la comisión del delito fiscal cuando el obligado tributario hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del mismo precepto.

Este apartado 4.º es similar al ya existente y en el mismo se indica que:

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

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

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

La exposición de motivos de la Ley Orgánica justifica esta modificación en el sentido de “configurar la regularización de la situación tributaria como 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 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. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria.”*

Esta regulación normativa ha de ponerse en relación con otra reciente novedad legislativa, en concreto el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Su disposición final primera introduce un nuevo apartado 2.º en el artículo 180 de la LGT, con la siguiente dicción:

*“Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.*

*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.”*

La justificación de esta medida la encontramos en la exposición de motivos del propio Real Decreto-Ley cuando argumenta que *“se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela.”*

Esta reforma legislativa tiene que enmarcarse en el proceso de declaración tributaria especial establecido por la disposición adicional primera del citado Real Decreto-Ley, que tiene por objeto potenciar la regularización de bienes y rentas no declarados. El objetivo de la reforma trataba de evitar las dudas sobre los efectos de la regularización tributaria en el ámbito penal y, en particular, en relación con el delito de blanqueo, así como en la práctica administrativa que comportaba que en estos casos, se debía trasladar el expediente a la jurisdicción penal para que fuera ésta la que apreciara su alcance de excusa absoluta.

La nueva regulación del alcance y efectos de la regularización tributaria extemporánea en el ámbito del delito fiscal ha originado varias controversias, que sería conveniente aclarar. Sin embargo, en línea con lo ya avanzado en otros apartados de este estudio, consideramos que el análisis de esta problemática no puede realizarse de forma aislada, introvertidamente desde la única perspectiva de los principios del derecho penal, sino que ha de contemplarse y estructurarse desde una visión integrada del derecho tributario, que es el ámbito donde nace la figura, radica su razón de ser y, se configuran sus efectos propios. Por ello es necesario, en primer lugar analizar los componentes tributarios básicos, para, a posteriori, extraer las consecuencias penales que se generan, perspectiva que, además, nos permitirá solventar algunas de las problemáticas doctrinales que actualmente se plantean.

### **8.1. LA CONFIGURACIÓN DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y SUS EFECTOS EN EL ÁMBITO DEL DELITO FISCAL**

La posibilidad de regularizar extemporáneamente la situación tributaria de un contribuyente está reconocida, con carácter general, en el artículo 122 de la LGT, cuando establece que los obligados tributarios podrán presentar

declaraciones o autoliquidaciones complementarias, las cuales tendrán por finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

La finalidad de esa disposición es permitir que, en cualquier momento, antes de transcurrido el plazo de prescripción, el sujeto pasivo pueda cumplir con sus obligaciones tributarias. La circunstancia de no haber cumplido dentro del plazo establecido no es un obstáculo para poder cumplir con posterioridad, aunque, evidentemente, en tales supuestos, el obligado tributario deberá soportar un incremento de los importes adeudados a la Hacienda Pública. El retraso en la presentación de una declaración o autoliquidación tributaria de la que resulte un mayor importe a ingresar en el Tesoro Público no es constitutivo de infracción tributaria, puesto que no está tipificado como tal, excepto en el caso, y aún con matices, en que se hayan iniciado actuaciones de comprobación y verificación de la situación tributaria del obligado. En estos supuestos la reacción del ordenamiento jurídico es clara: procederá la exigencia de un recargo que expresamente excluye la imposición de la sanción. Así se contempla en el artículo 27 de la LGT, que establece los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y que se definen como aquellas prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento de la Administración tributaria. Dicho recargo (que en función del retraso varía entre el 5, 10, 15 ó 20%) se calcula sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación complementaria y expresamente se dispone que excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración (excepto en el caso de que resulte procedente el recargo del 20%, en cuyo caso éste será compatible con la exigencia de intereses de demora).

Esta previsión normativa se incardina perfectamente con la tipificación del ilícito tributario por excelencia que consiste en presentar una declaración o autoliquidación incorrecta a consecuencia de la cual se deja de ingresar el importe correctamente debido a la Hacienda Pública. Así, el artículo 191.1 de la LGT dispone que:

*“constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161 ambos de esta Ley.”*

La mención al artículo 161.1.b) de la LGT se refiere a aquellos supuestos en que se declara correctamente el importe a ingresar, pero no se procede a su ingreso efectivo, en cuyo caso, la reacción prevista por el ordenamiento jurídico es el inicio de la vía de recaudación en ejecutiva, que no comporta sanciones, pero sí el devengo de los recargos del artículo 28 de la LGT del período ejecutivo.

Finalmente, el propio artículo 191 de la LGT, apartado 6.º, establece un supuesto de infracción por incorrecta regularización. Este precepto pone de manifiesto que lo relevante para calificar la conducta del contribuyente es el efectivo pago aún cuando éste se haya realizado de forma incorrecta. Este precepto dispone que:

*“no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.”*

Esta previsión ha de ponerse en relación con el cómputo del plazo de prescripción de la infracción tributaria previsto en el artículo 189 de la LGT que es cuando se comete la infracción, que en estos casos, por remisión del artículo 191 de la LGT, es en el momento en que no se ha actuado correctamente dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo.

Estas normas deben utilizarse en la labor hermenéutica de la regularización tributaria en aquellos supuestos en que, en virtud de la mayor gravedad del ilícito, merecen un reproche penal en lugar de un reproche administrativo. Los efectos y alcance de la regularización tributaria deben ser los mismos ante un ilícito tributario, con independencia de que la sanción que corresponda sea impuesta en vía administrativa o penal.

El análisis de la cuestión desde esta problemática nos permitirá afrontar algunas de las cuestiones controvertidas que han surgido actualmente en relación con la Ley Orgánica 7/2012.

## **8.2. LA INNECESARIDAD DE REMISIÓN DE LAS REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS A LA JURISDICCIÓN PENAL**

Con anterioridad a la reforma se había extendido la práctica de que fuera la jurisdicción penal quien apreciara si concurría la excusa absoluta que representaba la existencia de la presentación de declaraciones o autoliquidaciones complementarias, en aquellos concretos supuestos que pudieran ser constitutivos de infracción penal.

La actual normativa sale al paso de esta cuestión y permite que sea la propia Administración Tributaria la que aprecie si la regularización es completa y veraz, en cuyo caso ya no será preciso que se remita el expediente a la jurisdicción penal.

Hemos de destacar que tales efectos ya se habían conseguido con la reciente reforma de la Ley General Tributaria, operada por el Real Decreto-Ley 12/2012, en concreto tras la introducción de un apartado 2.º en el artículo 180 de la LGT, a raíz de su disposición final primera.

En cualquier caso, como ha reconocido el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 sobre la reforma del artículo 305 del CP, *“tras la reforma del artículo 180.2 de la LGT, la Administración tributaria puede apreciar ‘motu proprio’ la operatividad de la regularización y, en consecuencia, abstenerse de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial. Esta previsión resulta acertada de todo punto, ya que carece de sentido iniciar un procedimiento penal cuando no resulta viable la imposición de penas, como así lo reconoce la STS de fecha 27/2/2012”*.

En opinión de CALVO VÉRGEZ<sup>(65)</sup>, tras la modificación del artículo 180.2 de la LGT *“no sería necesario entrar a precisar si existe o no excusa absoluta penal, al autorizarse a la Administración tributaria para entrar a estimar si existe o no una regularización voluntaria completa administrativa, no que-*

---

(65) Calvo Vérguez, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, publicado en *Quincena Fiscal* núm. 3/2013, Editorial Aranzadi, S.A.



*dando obligada en dicho caso a denunciar, aunque haya apreciado la concurrencia de indicios de delito”.*

### **8.3. LA NUEVA NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO PENAL: CONSECUENCIAS PRÁCTICAS**

Si hemos de calibrar la importancia de una reforma legislativa por la proporción de ríos de tinta que levanta, sin duda habremos de concluir, en línea con lo que ya avanzaba el Informe del Consejo General del Poder Judicial, que las modificaciones operadas sobre el alcance y efectos de la regularización tributaria en el ámbito penal son unas de las más destacadas de la reforma.

Al respecto, hemos de destacar que en relación con el Anteproyecto de Ley Orgánica, el Consejo General del Poder Judicial emitió un Informe, de fecha 28 de junio de 2012, en el cual se destacaban algunas efectos conflictivos de la nueva conceptualización de la regularización fiscal que se contemplaban en el Anteproyecto objeto del informe, que pasa de operar como una excusa absolutoria a la configuración como un elemento integrante del tipo.

En esta línea el Informe destacaba que las consecuencias derivadas de la consideración de la falta de regularización como elemento del tipo delictivo no son baladíes, ya que puede tener incidencia sobre el momento en que se produce la consumación del delito contra la Hacienda Pública. En efecto, la nueva Ley Orgánica pretenderá transmutar la naturaleza jurídico penal de la citada regularización al considerar la falta de regularización como un elemento integrante del tipo penal.

Según el citado Informe del Consejo General del Poder Judicial la principal objeción que cabe formular al respecto a la redacción del Anteproyecto guarda relación con la prescripción del delito. Según el citado órgano, la principal consecuencia que derivaría de la modificación que el prelegislador pretendía estatuir consistiría en el alargamiento *de facto* del plazo de prescripción establecido para el tipo básico descrito en el artículo 305.1 del CP, toda vez que el inicio del cómputo de la prescripción no tendría lugar con la materialización de la defraudación, sino cuando precluya la posibilidad de regularizar la situación tributaria, es decir, cuando se haya notificado al sujeto pasivo el inicio de actuaciones de comprobación o investigación o, en

su caso, cuando el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración interpongan querrela o denuncia, o bien en el momento en que aquél haya tenido conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción.

Esta eventual situación generaba una dura crítica del Consejo, que indicaba que *“otro inconveniente 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. Esta contingencia no se compadece con los principios de certeza y seguridad que son propios del Derecho penal, pues el hecho de que el inicio del cómputo de la prescripción queda albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia, no se ajusta a la exigencia de seguridad jurídica ínsita al ordenamiento penal.”*

De la misma opinión, en relación con el Anteproyecto era BERTRÁN GIRÓN<sup>(66)</sup>, para quien la inclusión de la regularización como elemento integrante del tipo dejaría en manos de la Administración o del Ministerio Fiscal la consumación del delito y, por tanto, sólo a partir de ese momento se podría iniciar el cómputo del plazo de prescripción, pues hasta dicho momento se habría podido regularizar por parte del obligado tributario y no habría concurrido el elemento del tipo.

Esta situación ha sido analizada por la doctrina científica que ha visto en las modificaciones introducidas entre el Anteproyecto y la Ley Orgánica definitivamente aprobada una toma en consideración de las advertencias del Consejo General del Poder Judicial en relación con la negativa problemática anteriormente descrita. En este sentido se pronuncia VILAPLANA RUIZ<sup>(67)</sup>, quien afirma que *“volviendo la mirada a la anterior redacción del artículo 305 del CP contenida en el Anteproyecto gubernamental, vemos que la inicial y explícita configuración de la regularización como elemento*

(66) Bertrán Girón, F.: “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta Tributaria Monografías*, núm. 20, 2012.

(67) Vilaplana Ruiz, J.: “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar?”, en *Diario la Ley*, núm. 8025, Sección Tribuna, 18 de febrero de 2013, Año XXXIV, Editorial La Ley.

*del tipo ha sido sustancialmente modificada en el vigente articulado*<sup>(68)</sup>. Según el citado autor los argumentos que coadyuvan a tal conclusión pueden resumirse en los siguientes:

a) En el texto finalmente aprobado así como en su preámbulo el propio Legislador ha evitado calificar la regularización como elemento del tipo penal, en contra de la dicción contenida en el Anteproyecto.

b) Adicionalmente, el cambio de ubicación de la regularización en la redacción del artículo reformado es ilustrativo. La primitiva redacción se refería a que quien defraudare por importe superior a 120.000 € y no hubiere regularizado, será castigado por delito fiscal, mientras que en la redacción finalmente aprobada se indica que el castigo penal procederá “salvo” que se hubiese procedido a la regularización.

c) El contenido de la justificación del preámbulo o exposición de motivos de la Ley, que equipara la regularización al retorno a la legalidad poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación.

Estos argumentos y consideraciones llevan al citado autor a afirmar que *“la configuración de la regularización en los términos vistos —no considerándola como elemento del tipo, pues es claro que el Legislador no ha querido que así sea— supone otorgar un mapa interpretativo para salir de la aporía intelectual a que nos abocaba la anterior redacción del Anteproyecto en relación con la prescripción. De tal forma que, si el delito se ha consumado, de acuerdo con el preámbulo de la LO, y la regularización se ubica más allá del elemento de tipicidad (al tratarse de un comportamiento post delictual que, de comparecer, neutralizaría*

(68) En el texto del Anteproyecto se contenía el siguiente tenor del art. 305 CP: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros y no hubieran regularizado su situación tributaria en los términos del ap. 4 del presente artículo, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

*desvalor de conducta y resultado, ya acaecidos), de conformidad con la propia dicción del artículo 132 del CP, podríamos situar el dies a quo en el momento en que se defrauda en período voluntario sin tener que esperar a que no sea posible la regularización pues, como decimos, ésta queda fuera del ámbito del elemento típico”.*

A la misma conclusión llega MUÑOZ CUESTA<sup>(69)</sup>, aunque a través de un análisis argumentativo distinto. El citado autor reconoce que la consideración de la no regularización como una condición objetiva de punibilidad puede crear problemas en cuanto a la determinación del momento de la consumación del delito y su efecto en la prescripción. Sin embargo, el citado autor se separa de esta concepción y concluye que tal y como está redactado el tipo básico de la reforma del artículo 305.1 del CP, la no regularización tributaria ha de configurarse como un elemento negativo del delito. Según el citado autor *“esto supone que el delito quedará consumado cuando se lleve a cabo la defraudación, la cantidad con la que se perjudica a la hacienda pública supere los 120.000 euros y no se haya procedido a la regularización de la deuda tributaria, puesto que este elemento negativo del delito aparece automáticamente cuando nacen los otros dos requisitos del tipo. Esta situación podría parecer extremadamente extraña y en verdad lo es, ya que conlleva que el delito nace cuando concurren los tres elementos citados, pero si se produce la regularización antes de los momentos previstos en el artículo 305.4 del CP en su novedosa redacción, la infracción penal no ha existido nunca. Esto cabría denominarse como un delito en estado latente...”*. Con base en esta interpretación una vez consumado el delito, es decir, cuando vencido el período voluntario de declaración no se haya declarado ni ingresado el importe de la cuota tributaria defraudada, aunque sea provisional, el plazo de prescripción comienza a correr desde ese momento.

Por su parte CARRETERO SÁNCHEZ<sup>(70)</sup> sostiene que la reforma quiere abandonar toda referencia a la excusa absoluta y por ello en la nueva normativa

---

(69) Muñoz Cuesta, Fco. J., en su artículo “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre” publicado en la *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 11/2013, Editorial Aranzadi, S.A.

(70) Carretero Sánchez, A., “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal” publicado en *Diario la Ley*, núm. 8027, Sección Tribuna, 20 de febrero de 2013, Año XXXIV, Ref. D-71, Editorial La Ley, S.A.

se suprime la mención que decía que *“quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...”*. Para el citado autor *“la reforma no quiere castigar, ni siquiera considera delincuente al defraudador fiscal que regularice su situación tributaria, de acuerdo con el Principio de Intervención mínima”*, pero exige a cambio que la regularización sea total y se efectúe el ingreso, sin entrar en mayores consideraciones sobre su alcance práctico.

Desde nuestra perspectiva consideramos que han de aceptarse las conclusiones doctrinales reseñadas más arriba, a cuyos argumentos cabría añadir el siguiente. Como hemos defendido anteriormente el ilícito tributario, por razón de su esencia sustantiva, ha de considerarse unitariamente, con independencia de que por motivos de política financiera las consecuencias punitivas se incardinan en el ámbito del derecho administrativo sancionador o del derecho penal, ámbitos que, como hemos visto participan de los mismos principios. Así pues, salvo previsión expresa en el ámbito específico del derecho penal, han de resultar aplicables los principios derivados del ámbito tributario sancionador y los efectos de las instituciones propias reguladas por el Derecho financiero y tributario.

No podemos descuidar que la configuración primigenia del ilícito tributario nace en el ámbito administrativo y no ha sido hasta la reforma penal de 1977 que sólo a una pequeña parte de aquellas infracciones, las más graves, que se engloban bajo el concepto del verbo *“defraudar”*, el legislador ha decidido imponerles una mayor sanción, en concreto una sanción consistente en una pena privativa de libertad. La mayor aflicción intrínseca de este tipo de sanción determina que la conducta sea analizada ante la jurisdicción penal, como expresión de un mayor garantismo jurídico para el presunto infractor, ya que ésta es la única jurisdicción que puede imponer penas privativas de libertad.

Partiendo, pues, de que el ilícito tributario es único y que se origina por el incumplimiento de las normas tributarias, debemos analizar cómo se configura en este ámbito. Más arriba ya hemos visto que en el ámbito tributario el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias no es constitutivo de infracción, con carácter general o excepcionalmente (artículo 191.6 de la LGT) es constitutivo de una infracción leve. En todos los casos, la infracción tributaria se produce cuando

vencido el plazo de declaración o autoliquidación voluntario el sujeto pasivo no ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias. Así se establece en el artículo 189.2 de la LGT cuando determina que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones. Y no cabe duda, en virtud de lo dispuesto en el artículo 191.1 de la LGT, que en los casos de incorrecta declaración que genera una menor cuota tributaria la infracción se comete cuando se deja de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa propia de cada tributo. La existencia o no de regularización no tiene ninguna incidencia en el plazo de prescripción de la acción sancionadora, ni en la determinación del *dies a quo* del inicio de su cómputo, por lo que en una interpretación integradora de nuestro ordenamiento jurídico, la misma conclusión habría de alcanzarse en el ámbito del delito de defraudación tributario, pues la consumación del mismo deriva de lo dispuesto en la normativa específica de cada tributo, al igual que ocurre en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

#### **8.4. LA DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA COMPLETA Y VERAZ**

El apartado 4.º del artículo 305 del CP define qué debe entenderse por regularización tributaria a los efectos de evitar el delito fiscal, incorporando a esta definición los criterios que la jurisprudencia había ido perfilando en los últimos años. Así señala que *“se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.”* Así pues los elementos relevantes a tener en cuenta son:

#### 8.4.1. LA NORMA EXIGE EL COMPLETO RECONOCIMIENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

En este punto se separa de los criterios generales aplicables en el ámbito administrativo, en cuyo ámbito la regularización es válida en la medida en que se declaran los importes no declarados, sin que ello tenga que implicar, *per se*, un reconocimiento de la deuda, puesto que se admite, al igual que se admite en todo tipo de autoliquidaciones, tanto las presentadas en período voluntario como las presentadas extemporáneamente, la posibilidad de instar su rectificación al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT<sup>(71)</sup>.

La alternativa prevista en el ámbito tributario tiene su razón de ser en que el sistema de gestión habitual de los tributos es el de autoliquidación (artículo 120.1 de la LGT), sistema que exige que el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, ha de realizar por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria. Desde esta perspectiva, la presentación de una declaración no puede constituir un reconocimiento, ya que un contribuyente puede declarar según los criterios de Hacienda a los efectos de evitar sanciones, pero no por ello ha de verse obligado a aceptar tales criterios, ya que una actuación en tal sentido iría en contra del derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 de la CE.

En efecto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha tomado muy en consideración esta labor de calificación jurídica que se impone al obligado tributario y así, por ejemplo en sentencia de 20 de febrero de 2007 (RJ 2007/721), argumenta:

*“Ciertamente cuando la Ley obliga a interpretar las normas tributarias y aplicarlas mediante autoliquidación, es menester admitir que si ésta no oculta nada y se actúa razonablemente, no existe, aunque luego la Adminis-*

(71) Este precepto dispone: “Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

*tración discrepe, infracción tributaria. No puede partirse, pues, de la base de que toda falta de ingreso es culpable.”*

En el mismo sentido la Sentencia de 25 de enero de 2002 (RJ 2002\1921):

*“Este precepto no hizo, sino reconocer y convertir en Ley lo que había sido hasta el momento doctrina jurisprudencial sobre la materia, pues debe admitirse que cuando la Ley tributaria obliga al contribuyente a calificar y valorar los hechos imponibles, a interpretar las normas tributarias y a aplicarlas mediante declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, es menester admitir que si éste no oculta nada y actúa razonablemente, no existe, aunque luego la Administración Tributaria discrepe, infracción tributaria. Estas posibles situaciones de controversia son el precio que natural y justamente tiene que soportar la Administración Tributaria, cuando la aplicación de las normas para la determinación de las obligaciones tributarias, su declaración e ingreso en el Tesoro Público es responsabilidad de los administrados, o lo que es lo mismo de los contribuyentes, entendido este vocablo según dispone el artículo 1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.”*

En el ámbito del derecho tributario hemos de tener presente que muchas de las discrepancias entre los obligados tributarios y la Administración no se ciñen sólo a una cuestión de hechos, que es el ámbito en el que operaría *stricto sensu* el concepto de reconocimiento, sino que, tal y como hemos visto, abarca habitualmente operaciones de calificación jurídica. ¿El reconocimiento puede abarcar estos elementos de la relación jurídica tributaria? Nosotros entendemos que no y para ello nos fundamentamos en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictada en un ámbito equiparable al del reconocimiento, que es el del alcance de la conformidad en la firma de actas de inspección.

En relación con la posibilidad del contribuyente de impugnar las liquidaciones contenidas en las actas de conformidad, existen varios pronunciamientos que avalan la tesis de que lo que el contribuyente reconoce con la firma del acta de conformidad son los hechos contenidos en ellas y no la calificación jurídica de los mismos. La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1998 deja clara esta cuestión afirmando que es a los Tribunales de Justicia a los que corresponde en última instancia decidir todo lo relativo a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas: “A su



*vez, tratándose de actas de conformidad la liquidación resultante de ellas no es impugnabile salvo que se pruebe fehacientemente haber incurrido en notorio error al aceptar los hechos, recogidos por el acta, en que se funde la liquidación. Así, por ejemplo y entre otras muchas, la sentencias de 3 de diciembre de 1987, 5 de septiembre de 1991, 10 de diciembre de 1992, 22 de enero, 1 de febrero y 7 de octubre de 1993. Por el contrario, la liquidación contenida en el acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, porque para nada se extienden a ello las presunciones antes dichas y es ésta una materia que en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (Artículo 24) corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia”.*

Este criterio jurisprudencial consolidado desde la década de los años 90 ha continuado aplicándose invariablemente por la más reciente jurisprudencia, como lo evidencian las recientes sentencias del Alto Tribunal de 9 de diciembre de 2011 que reitera que las liquidaciones derivadas de actas firmadas en conformidad son susceptibles de impugnación respecto de las normas aplicadas, o la de 9 de diciembre de 2010 en el mismo sentido.

Así pues, el concepto reconocimiento no debería equipararse a la imposibilidad de poder acogerse a lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT, sino que debería limitarse a la aceptación de los hechos, pero no sobre la calificación jurídica que a efectos tributarios merecen los mismos.

Por otro lado, en el Preámbulo de la LO 7/2012 —extraído casi literalmente de la Circular 2/09 de la Fiscalía o de la doctrina del Tribunal Supremo— se califica la nueva regularización como una fórmula que conduce al “pleno retorno a la legalidad”, de tal suerte que se pone fin a la “lesión provisional del bien jurídico producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias”, por lo que en dicha situación originaria, donde ha desaparecido el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación fiscal, siempre existiría el derecho a la impugnación de la deuda originaria, más aún en un sistema que, como el nuestro, se gestiona básicamente a través del sistema de autoliquidación.

Asimismo, el hecho de considerar que la regularización implica una renuncia al derecho de impugnar la deuda originariamente debida si en el futuro se demostrase que la misma era indebidamente adeudada provocaría

una indudable situación de indefensión al sujeto que regulariza. Imaginemos aquellos casos donde un contribuyente decide presentar una complementaria de acuerdo con el derecho español vigente, y posteriormente dicha normativa española, en base sobre la cual el contribuyente regularizó su situación tributaria, es declarada contraria a la normativa comunitaria por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esto es lo que sucedió, por ejemplo, con el tratamiento fiscal al que estaban sujetas las rentas del trabajo y las ganancias patrimoniales originadas en España de las personas físicas no residentes. Mediante la sentencia de 6 de octubre de 2009, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-562/2007) declaró que España había incumplido las obligaciones que le incumben sobre la prohibición de restricciones de los movimientos de capitales, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes. Con base en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente con anterioridad a 2006, en las ganancias patrimoniales obtenidas a raíz de la transmisión de elementos patrimoniales que hubiesen permanecido más de un año en el patrimonio del contribuyente, los no residentes estaban sujetos a una carga fiscal superior a la que soportaban los residentes, gravadas con un tipo único superior, un 35% frente al 15% de los residentes.

Pues bien, en aquellos casos donde un contribuyente hubiera decidido presentar una complementaria con base en la normativa española vigente con anterioridad a 2006, si se le impidiera impugnar la deuda que se originó según dicha normativa que posteriormente fue anulada por ser contraria al derecho comunitario, se le estaría imponiendo una sanción no tipificada en forma encubierta al obligarle a renunciar a un derecho legítimo.

#### 8.4.2. LA NORMA EXIGE EL COMPLETO PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Antes de la citada reforma se había generado un debate doctrinal sobre si el pago era necesario para la eficacia de la regularización. La mayoría de la doctrina, desde DOMÍNGUEZ PUNTAS<sup>(72)</sup> a CHOCLÁN MONTALVO<sup>(73)</sup> y alguna

(72) Domínguez Puntas, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ediciones F. Lefebvre, IEF, 2011.

(73) Choclán Montalvo, J. A.: "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Derecho Fiscal. Una necesaria revisión de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo", en *Revista La Ley*, núm. 5928, de 8-1-2004.

sentencia antigua del Tribunal Supremo (STS de 28-10-1997) consideraban que el pago no era necesario para la eficacia de la regularización.

Sin embargo, el criterio dominante del TS (SSTS 30 de octubre de 2001, 15 de julio de 2002, 30 de abril de 2003, entre otras) mantenía la posición contraria, considerando que el efectivo pago era un elemento esencial de la regularización.

La nueva redacción solventa definitivamente este debate al exigir expresamente que la regularización comporte el completo pago de la deuda tributaria.

Surge aquí un nuevo problema que ha de abordarse, consistente en qué debe entenderse por completo pago de la deuda tributaria. Lo primero que ha de analizarse es el concepto de deuda tributaria y lo segundo el mecanismo de liquidación de los elementos accesorios de la deuda.

Desde una perspectiva sistemática, el concepto estricto de deuda tributaria lo hallamos en el artículo 58 de la LGT, donde se indica que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal más los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea o los recargos del período ejecutivo si fueren exigibles.

Por ello, desde esta perspectiva resultarían acertadas las consideraciones vertidas por la doctrina mayoritaria que ha estudiado las consecuencias de la nueva Ley Orgánica. Así CARRETERO SÁNCHEZ señala que *“por lo tanto, ahora se exigirá para regularizar el pago íntegro de la deuda con sus intereses de demora”*, a lo que CALVO VÉRGEZ añade que *“de cara a la práctica de la citada regularización habrán de ingresarse además los intereses de demora y los eventuales recargos que hubieran podido devengarse, especialmente los contemplados en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). De este modo, no sólo se exige el ingreso de la cuota, sino que habrá de producirse el ‘completo pago’ de la deuda tributaria, comprendiendo en consecuencia los intereses de demora y los recargos a los que se refiere el artículo 58.2 de la Ley 58/2003”*.

Sin perjuicio de que, a nuestro entender, no resulta pacífico que el término *“deuda tributaria”* utilizado por Legislador deba equipararse a todos los conceptos contemplados en el artículo 58.2 de la LGT, lo cierto es que esa

previsión choca frontalmente con el sistema de gestión y liquidación de los elementos accesorios (intereses de demora y recargos) de la deuda tributaria. En efecto, estos elementos accesorios de la deuda no se autoliquidan por el obligado tributario, sino que el propio artículo 27.3 de la LGT, y así sucede en la práctica administrativa, establece que tales importes deben ser liquidados por la Administración tributaria. Tal precepto se refiere expresamente a *“la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea”*. Mecanismo de exigencia de los recargos del artículo 27 de la LGT por vía de liquidación administrativa que queda reforzada por la previsión de lo dispuesto en el apartado 5.º del citado artículo 27, añadido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que establece una reducción del 25% del importe del recargo cuando se realice su ingreso en el plazo del artículo 62.2 de la LGT (el previsto para liquidaciones practicadas por la Administración) abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo.

Así pues, existe otra falta de sintonía entre el derecho tributario y la regulación del delito fiscal que, en este caso concreto dilata la producción de efectos de la regularización sin justificación suficiente. A mayor abundamiento, la mención del artículo 305.4 del CP al completo pago, tampoco resuelve los problemas sobre la posibilidad o no de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. En la medida que la norma penal no se refiere al momento en que se efectúa el pago y que la norma tributaria expresamente contempla que en tales supuestos de regularización extemporánea la deuda tributaria resultante es susceptible de aplazamiento y/o fraccionamiento, no veríamos obstáculo para que produjera los mismos efectos exculporios en tales supuestos.

#### 8.4.3. LA NORMA EXIGE QUE NO SE HAYAN INICIADO ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN O INVESTIGACIÓN

Para finalizar este apartado relativo a los efectos de la regularización fiscal en el ámbito tributario, hemos de dedicar unos breves comentarios al momento en que ha de producirse la misma.

En la práctica cotidiana lo habitual es que a través de un procedimiento de comprobación administrativa se descubran indicios de irregularidades tributarias que podrían ser constitutivos de delito fiscal. Por ello, la norma

establece, en primer lugar, que para que la regularización sea válida a los efectos de enervar el delito es preciso que se haya realizado *“antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización”*.

Sin embargo, aunque de forma excepcional, es posible que los indicios de delito se obtengan extramuros de un procedimiento administrativo de comprobación (por ejemplo, en el caso de una denuncia dirigida directamente al Juzgado). En tales supuestos la válida regularización habría de presentarse antes de la presentación de querrela o denuncia por tales hechos o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Centrémonos en el primero de los supuestos contemplados en la norma. El primer interrogante que plantea se centra en determinar qué hemos de entender por *“actuaciones de comprobación e investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias”*. Si comparamos la dicción de la norma penal con la administrativa que regula el supuesto equivalente observamos importantes divergencias. Así en el artículo 27.1 de la LGT se utiliza el concepto de *“requerimiento previo”*, definiéndose ese concepto como *“cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”*. De un simple vistazo puede concluirse que el concepto administrativo es más amplio que el penal.

Así pues, la mención del artículo 305.4 del CP debe reconducirse a lo que conocemos como procedimiento de inspección, puesto que según lo dispuesto en el artículo 141 de la LGT, apartados a) y g) la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, así como a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

En parecida línea se ha pronunciado el Auto del Juzgado Central de Instrucción núm. 4 de la Audiencia Nacional de 22 de mayo de 2012, que en relación con el inicio de un procedimiento de gestión tributaria mediante

declaración (artículos 128 de la LGT y 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos) ha considerado que *“este procedimiento de gestión incoado, no bloquea la aplicación de la excusa absoluta del artículo 305.4 del CP, bloqueo que sí se daría cuando órganos de gestión de la AEAT realizaren actuaciones de comprobación en el marco de los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada o de inspección, que implican actos de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, lo que por su propia naturaleza excluiría la aplicación del artículo 305.4 del CP”*.

Adicionalmente, podría plantearse el problema de qué ocurre en el caso de actuaciones de comprobación parciales que no alcanzan los hechos ni el ámbito objetivo al que vaya a referirse la regularización. Según la dicción literal del precepto, que se refiere expresamente a actuaciones de comprobación tendentes a la comprobación de las deudas tributarias objeto de la regularización, en principio no deberían existir problemas para poder presentar una regularización válida.

Queda por analizar un último problema al respecto, consistente en qué ocurre cuando una vez iniciadas actuaciones de comprobación éstas fenece por la extralimitación de los plazos máximos de duración previstos en la normativa tributaria. La norma penal no contempla expresamente esta situación, por lo que debería de estarse a lo que resulta de la normativa tributaria.

Al respecto el artículo 150.2.b) de la LGT dispone que *“los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley”*. Por su parte, el artículo 27.2 de la LGT establece, como ya hemos visto, que en estos casos la Administración exigirá un recargo, el cual *“se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse...”*.

De esta forma y salvando las distancias, lo que hace la legislación tributaria es que, de forma análoga a la nueva regulación legal de la prescripción penal en la LO 5/2010, de 22 de junio, se consideran las actuaciones como si no hubieran existido, de forma similar a lo que sucede en el artículo 132.2 del CP vigente cuando se inadmite una querrela o denuncia o se acuerda no dirigir el procedimiento contra alguno de los querellados o denunciado, en cuyo caso se borran los efectos de su presentación en el Juzgado y sigue computándose el término de la prescripción desde la fecha de presentación de dicha querrela o denuncia, como si las mismas no hubieran tenido lugar.

Por pura lógica jurídica y por elementales criterios de seguridad jurídica y de coherencia entre el ordenamiento jurídico penal y el tributario, no cabe admitir en modo alguno que merezca peor trato la persona a la que se imputa un delito que la persona que pueda ser sancionada en el ámbito administrativo. Mas es así cuando la norma penal del artículo 305 del CP se nutre de conceptos normativos tributarios cuyo significado debe ser colmado mediante el reenvío a la normativa tributaria, por lo que la interpretación legal de las normas no puede ser más restrictiva en la jurisdicción penal que en la vía administrativa cuando se trata de situaciones jurídicas que favorezcan al imputado, sino que en todo caso debería ser al revés.

Es por ello que los pocos precedentes judiciales de supuestos en los que se ha abordado la cuestión de los efectos que tiene la interrupción injustificada de las actuaciones de comprobación e inspección o el incumplimiento del plazo de doce meses de duración del procedimiento —situaciones equiparadas en la norma del artículo 150.2 de la LGT—, cuando en tales casos el contribuyente regulariza su situación tributaria, se han resuelto siempre favorablemente a la tesis que da plena validez y efectos a dicha regularización.

En este sentido, se ha pronunciado la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 10 de Barcelona, de 8 de mayo de 1996, en relación a los efectos de la interrupción y del incumplimiento del plazo de comprobación e investigación recogidos en el entonces vigente Real Decreto 939/1986, de 15 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos, cuyo párrafo segundo establecía que la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo previsto para la

finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de la actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

La Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 10 de Barcelona, se pronunció en el sentido de conceder plena virtualidad a la regularización producida en un caso de interrupción de la actividad inspectora, concluyendo:

*“Por consiguiente, del examen del precepto transcrito se colige que cuando se ha producido una interrupción injustificada de la actividad inspectora por más de seis meses, dicha actuación inspectora ha de tenerse como no realizada o como caducada y no lleva aparejadas sanciones administrativas, por lo que con mayor razón tampoco podrían imponerse sanciones penales, pues de lo contrario se produciría una quiebra absoluta del principio de subsidiariedad que informa el Derecho Penal, en su consideración como última ratio. Por consiguiente, forzoso es concluir que la regularización llevada a cabo por el acusado con fecha 30 de diciembre de 1991 tiene plena virtualidad a los efectos de que opere la excusa absolutoria contemplada en el artículo 349.3 del CP”.*

La Audiencia Provincial de Barcelona confirmó el anterior pronunciamiento mediante Sentencia de 23 de julio de 1996, ratificando la validez y los plenos efectos de la regularización efectuada y afirmando que *“la inacción de la Administración cancela los efectos de extemporaneidad y convierte en espontáneas las declaraciones que no lo eran”.*

También la Audiencia Provincial de Madrid, en la Sentencia de 4 de septiembre de 1998 dictada por la Sección 15.<sup>a</sup>, apreciada la exención de pena por presentación de declaraciones complementarias del IVA y del Impuesto sobre Sociedades, efectuada en un supuesto de paralización injustificada de las actuaciones de inspección.

En el mismo sentido se pronuncia el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 30 de junio de 2004 (JUR/2004/275608), que confirma el sobreseimiento libre decretado por el Juzgado de Instrucción:

*“A la vista de que el expediente de inspección incoado por la Agencia Tributaria contra la entidad Altair, S.A. había caducado por no haber concluido éste en el plazo de 12 meses, excluyendo las dilaciones imputables*



*al obligado tributario conforme a los razonamientos realizados en el anterior fundamento, habiendo regularizado y pagado las deudas tributarias la entidad Altair, S.A. cuya defraudación se denuncia en el presente procedimiento en fecha 1 de junio de 2001, fecha en la que conforme a la normativa tributaria no existía un procedimiento o expediente de inspección eficaz conforme a la normativa tributaria, y tampoco ningún procedimiento judicial abierto, pues se ingresó por la entidad Altair, S.A. las referidas cantidades antes de la interposición presentación de la denuncia por la Agencia Tributaria ante el Ministerio Fiscal y, consecuentemente, antes de que el Ministerio Fiscal presentara la denuncia en los Juzgados de Instrucción y antes de que se procediera a la incoación de las diligencias previas y, por lo tanto, a comunicar al imputado la incoación de las diligencias, entendemos que se cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 305.4 del CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) para poder aplicar la excusa absolutoria.”*

En otra resolución posterior, en el Auto de 11 de enero de 2007 dictado por la Sección Octava de la Audiencia Provincial de Barcelona (JUR/2007/178757), se razona y fundamenta que en el ámbito fiscal no son susceptibles de sanción las declaraciones e ingresos extemporáneos cuando se ha interrumpido la actividad inspectora por más de seis meses y cabe reabrir la posibilidad de regularizar y se confirma de nuevo —y esta vez expresa y tajantemente— que

*“si la caducidad de las actuaciones administrativas excluye la imposición de sanciones administrativas, con mayor razón deben excluirse las responsabilidades de carácter penal.”*

Y se añade acto seguido, reiterando la línea jurisprudencial de algunas de las anteriores Sentencias que se citan de modo explícito en dicho Auto de 11 de enero de 2007, que el Tribunal:

*“considera que en realidad el procesado efectuó la regularización de forma espontánea, al haber caducado las actuaciones inspectoras ex lege, por lo que le es aplicable la exención de responsabilidad criminal del artículo 305.4 del CP.”*

En consecuencia, cuando la interrupción por más de seis meses no está justificada o cuando la duración del procedimiento inspector excede del plazo máximo de doce meses legalmente establecido, dicha actuación de la inspección de Hacienda ha de tenerse como inexistente y la regulari-

zación fiscal que tiene lugar en dichas circunstancias tiene la naturaleza jurídica de espontánea, por lo que despliega todos sus efectos y exonera de responsabilidad penal al contribuyente, debiendo entenderse que dicha conducta reparadora neutraliza o elimina el desvalor de acción y el desvalor de resultado.

## 9. CONCLUSIONES

Expuestas las líneas maestras de la reforma del delito de defraudación tributaria, y de sus implicaciones jurídico-tributarias, a las que no puede ser ajeno el juicio crítico del jurista práctico, vamos a establecer unas conclusiones sistemáticas, a las que son inherentes las propuestas de mejora; propuestas de *lege ferenda* que están en la base del estudio que el lector tiene entre sus manos. En términos generales podemos afirmar que:

- 9.1. La configuración del delito fiscal en el artículo 305 del CP adolece de la adecuada delimitación de la conducta punible. La predeterminación típica de la conducta punible es esencial en la configuración del tipo penal, máxime en un tipo penal abierto como es el delito fiscal que opera sobre categorías jurídicas predeterminadas por el Derecho Tributario, y sobre conceptos jurídicos que presentan una notable vaguedad y elasticidad. Una vez más, el legislador penal ha perdido una oportunidad para acometer una mayor depuración técnica de la conducta punible.
- 9.2. Sería deseable que, en el futuro, la delimitación precisa de la conducta típica se construyera sobre la base de la descripción típica que nos proporciona el Derecho Sancionador Tributario. O, alternatively, incluir el *engaño* como elemento objetivo del tipo. De esta manera pasaríamos del delito fiscal al delito de defraudación tributaria, cuya denominación es mucho más significativa del bien jurídico protegido y de conducta incriminada.
- 9.3. A nuestro entender, se hace necesario un mejor y más coherente engarce entre el derecho penal y el derecho tributario, saliendo al paso de las dicotomías e incoherencias actualmente existentes, proceso que debería evolucionar en la línea de mayor recepción de los principios y prácticas tributarias en la configuración del delito fiscal, constituyendo éste la "*última ratio*" para aquellas ac-

tuaciones más graves, dentro de la configuración de una unicidad sancionadora tributaria.

- 9.4. Los ejemplos que nos proporciona el Derecho comparado se caracterizan por una mayor delimitación típica de la conducta punible. A diferencia del Derecho comparado, en España el delito fiscal se regula en el Código Penal y no en el Código Tributario General (Ordenanza Tributaria alemana, *Code Général des Impôts*, *Internal Revenue Code*). En el caso español, existe una mayor desconexión entre ilícito penal e ilícito tributario y, sobre todo, una mayor vaguedad conceptual en la determinación del fraude tributario que aquí no se delimita.
- 9.5. La actual configuración etérea del tipo penal facilita que, en la práctica, una mera divergencia interpretativa (p.ej. sobre la calificación jurídica de determinados negocios, sobre la interpretación y alcance de los preceptos sobre la causa negocial, o sobre el deslinde entre supuestos de economía de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación), cuyo resultado sobrepasara el umbral delictivo, pueda dar origen a un procedimiento por delito fiscal. Por ello se estima conveniente introducir en la regulación del delito de defraudación tributaria, una norma aclaratoria que evite la penalización de este tipo de supuestos, centrados en meras divergencias interpretativas.
- 9.6. La posible configuración de la regularización voluntaria como un elemento negativo del tipo plantea el problema de la consumación del delito, en la medida en que no se consumaría hasta que hubiera expirado la posibilidad de regularización voluntaria. En nuestra opinión, la solución a este problema que suscita la deficiente configuración típica del delito, pasa por adoptar la misma solución que en el Derecho Tributario Sancionador, y entender que el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción penal coincide con la prescripción administrativa, y hay que situarlo en la finalización del período voluntario de presentación de la autoliquidación.
- 9.7. Otros problemas que plantea la novedosa regulación de la regularización voluntaria deberían solventarse también desde los principios del Derecho Sancionador Tributario, y del Derecho Tributario

en general. Por ejemplo, cuando se habla de “*completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*”, parece que el pleno reconocimiento no debiera de excluir la posibilidad de acogerse al artículo 120.3 de la LGT, sino que debería limitarse a la aceptación de los hechos sin extenderse a su calificación jurídica a efectos tributarios. Asimismo, la exigencia de pago no debiera de excluir la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento, y la deuda tributaria a regularizar debería de incluir sólo la cuota tributaria, no los recargos ni los intereses que no se autoliquidan por el obligado tributario sino que se someten a liquidación administrativa. Adicionalmente, se debería admitir la posible regularización voluntaria en caso de extralimitación temporal del procedimiento inspector o de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, posibilidad admitida en la legislación tributaria y que viene reconociendo también la jurisprudencia penal.

- 9.8. La reforma penal ha desaprovechado, una vez más, la oportunidad de eliminar la divergencia existente entre los plazos de prescripción penal (cinco años) y tributaria (cuatro años) que nos aboca ineluctablemente a una aporía irreductible, y es que prescrita la deuda tributaria —y, por ende, inexistente la deuda tributaria para con la Hacienda Pública—, subsiste el delito fiscal. Ello podría dar lugar a una situación en la que hay delito sin bien jurídico protegido, salvo que se identifique éste, en mayor o menor medida, con lo que podríamos llamar el interés recaudatorio de la Hacienda Pública. Lejos de solucionarse este problema, ya endémico, de nuestro delito fiscal, se ha agravado con la reforma al aparecer la prescripción penal de diez años para los tipos agravados. En definitiva, consideramos oportuno establecer la identidad del plazo de prescripción penal y tributaria.
- 9.9. En relación con el nuevo artículo 305 bis del CP, nos parece razonable una agravación de la pena para aquellos casos más graves de defraudación tributaria, dada su mayor reprochabilidad penal y la complejidad en la tramitación de este tipo de expedientes en los que intervienen personas interpuestas, elementos fiduciarios o territorios extranjeros, pero no el efecto colateral de ampliación del plazo de la prescripción que conlleva, y que asimila el delito fiscal a las conductas punibles más graves acreedoras de reproche penal.

Con todo, estimamos que debería haberse hecho un mayor esfuerzo en la delimitación típica de las conductas agravadas. Nótese que las estructuras societarias con múltiples niveles, o la misma existencia de sociedades patrimoniales de grupos familiares, son habituales en el tráfico jurídico. Por ello estimamos que el legislador debería esforzarse en depurar más esta conducta agravada y referirla, por ejemplo, a la utilización de “testaferros” o de elementos fiduciarios *“con la clara finalidad de ocultar el verdadero titular de los bienes y derechos gravados”*.

- 9.10. Algunos supuestos de agravación, como el que depende exclusivamente de la cuantía defraudada (600.000 euros), puede aparecer con relativa facilidad en algunas figuras impositivas como el Impuesto sobre Sociedades, lo que, unido a la extrema indeterminación de la conducta punible, puede suponer una gran inseguridad jurídica, sometida ahora a un ampliado plazo de prescripción decenal. Sería deseable, en una futura reforma, atajar esta problemática con una reducción de la pena que evitara un plazo de prescripción tan amplio. Adicionalmente, y también en sintonía con el Derecho Sancionador Tributario, podría establecerse la agravación punitiva en función del perjuicio económico de acuerdo con el principio de proporcionalidad, es decir, atendiendo a la *ratio* existente entre el volumen de ingresos o facturación de la persona o entidad defraudadora y la cuota defraudada.
- 9.11. Con esta ampliación del plazo de prescripción del delito no sólo se distancia más la prescripción tributaria de la penal, con la consiguiente merma para la seguridad jurídica que provoca la subsistencia de la acción penal varios años después de la extinción de la deuda tributaria por prescripción, sino que se dificulta la regularización voluntaria que ahora se configura como un elemento negativo del tipo, y no como una excusa legal absoluta. Esta ampliación del plazo de prescripción es disfuncional no sólo respecto de la prescripción tributaria (4 años), sino también respecto de otras obligaciones establecidas en el ordenamiento jurídico, como la obligación de conservación de la documentación contable (6 años). De esta forma, y con clara merma del derecho de defensa, el obligado tributario puede verse abocado a un proceso penal

cuando ya han desaparecido los soportes mercantiles, contables o documentales en que podría basar su defensa.

- 9.12. Por otro lado, el nuevo apartado 5 del artículo 305 del CP ha abierto la puerta a que, el legislador ordinario, que así parece haberlo dispuesto en el Borrador de Anteproyecto de Ley General Tributaria, permitiera a la Administración tributaria liquidar y recaudar sin estar obligada a paralizar sus actuaciones por la existencia del proceso penal. Se trata pues, de un primer paso hacia un nuevo modelo de delito fiscal en el que la Administración Tributaria podría liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha el proceso penal, situación que contraviene la presunción de inocencia. La Administración recupera ahora, en detrimento del Juez penal, la liquidación de la cuota en caso de delito, contraviniendo una uniforme jurisprudencia del Tribunal Supremo.
- 9.13. El Juez penal, ajeno a la cultura procesal de revisión y control de la Administración propia del Juez contencioso, aparece capitidisminado en sus funciones jurisdiccionales, reducido a un simple órgano que ratifica lo actuado por la Administración, y se limita a verificar la cuantía de la cuota defraudada, sin entrar en su determinación cuantitativa que, a la postre, constituye la responsabilidad civil derivada del delito: una responsabilidad civil que ni determina, ni cuantifica, ni controla ni exige. En este nuevo esquema late una alteración sustancial de las competencias de la Administración y de los Tribunales que además merma el derecho de defensa.
- 9.14. Consideramos necesaria la supresión del apartado 5 del artículo 305 del CP por exigencias del derecho a la presunción de inocencia, el principio de prejudicialidad penal y el esquema constitucional de división de poderes. Se da una confusión total de poderes permitiendo a la Administración la autotutela ejecutiva de sus actos cuando éstos están sometidos a un proceso judicial y se están investigando en vía penal, esfera tradicionalmente sustraída a la prerrogativa estructural y funcional de la autotutela.
- 9.15. De mantenerse esa extraordinaria e injustificada potestad recaudatoria de la cuota defraudada, mientras se investiga el presunto

delito ante el Juez penal, debería aprovecharse en clave garantista la tramitación del Borrador de anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria. En este sentido parece conveniente establecer: la obligatoria notificación de todos los trámites de recaudación ejecutiva al Juez instructor, permitir la vía de recurso administrativo frente a la liquidación y frente a su recaudación ejecutiva, ampliar los motivos de oposición frente al apremio incluyendo la discusión de la procedencia de la liquidación, excluir las distintas modalidades de recargo ejecutivo del artículo 28 de la LGT, o paralizar la enajenación forzosa de los bienes embargados hasta que se resuelva el procedimiento penal por sentencia condenatoria firme.

- 9.16. Una alternativa más razonable para asegurar la responsabilidad civil derivada de delito, sin merma de garantías procesales y jurídicas, sería el reforzamiento del actual sistema de medidas cautelares del artículo 81 de la LGT, bajo la necesaria supervisión judicial, o, la clara distinción formal entre cuota defraudada, sometida a prejudicialidad penal y de la privativa competencia del Juez penal, y cuota tributaria.
- 9.17. Debemos denunciar también la extensión de la utilización de la vía de apremio para la exacción ejecutiva de multas y responsabilidades civiles. Esta posibilidad, introducida ya con la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, no deja de ser disfuncional y extraña. En cuanto a la responsabilidad civil porque no deja de constituir un ingreso de Derecho Privado que no debiera de someterse al procedimiento de apremio, y en cuanto a las sanciones penales porque su naturaleza ontológicamente penal debiera de determinar que su ejecución correspondiera privativamente al Tribunal sentenciador (artículo 117.3 de la CE).
- 9.18. Por último, y supuesta la gravedad y rigor con el que queda configurado el delito fiscal, en aspectos tan diversos como la consumación, la prescripción, la inmediata ejecutividad de la cuota sin vía de recurso, o las dificultades de regularización, sería conveniente aprovechar la reforma de la Ley General Tributaria para incrustar en el procedimiento administrativo, amén del imprescindible trámite de alegaciones previo a la remisión a delito, algún mecanismo de garantía jurídica que permita discriminar claramente entre

casos de relevancia penal y casos que, carentes de esa relevancia penal, deben seguir sustanciándose en vía administrativa. Desde esta perspectiva garantista, sería conveniente introducir también el informe previo, preceptivo y vinculante de algún órgano colegiado, con participación de expertos independientes, ajenos a la Administración tributaria. No se trata de entorpecer el ejercicio de la acción penal, sino de establecer un filtro legal, un mecanismo de control de legalidad que, con garantías de imparcialidad y profesionalidad, garantice que sólo se remitan a la jurisdicción penal aquellos hechos o expedientes que realmente sean constitutivos de delito, y, al mismo tiempo, contribuya a descongestionar los Tribunales de este tipo de asuntos.

- 9.19. Para la introducción de las reflexiones y propuestas contenidas en este estudio podrían aprovecharse los actuales proyectos de reforma del Código Penal (Anteproyecto de reforma del Código Penal aprobado por el Consejo de Ministros de 11 de octubre de 2012) y de la Ley General Tributaria, respecto de la que existe un Borrador de Anteproyecto. Ello permitiría realizar un análisis más sosegado de las distintas problemáticas analizadas que el que se ha producido en la tramitación de la Ley Orgánica 7/2012.

## 10. ANEXO I



	Régimen Anterior	Régimen actual
<p><b>Artículo 31.bis.5. Responsabilidad penal de las personas jurídicas</b></p> <p><b>Sentido de la reforma:</b></p> <p><i>Se incluye a los partidos políticos y sindicatos dentro del régimen general de responsabilidad.</i></p>	<p>Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, a las Agencias Públicas Empresariales, a los <b>partidos políticos y sindicatos</b>, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.</p>	<p>Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.</p>
<p><b>Artículo 305. Fraude a la Hacienda Pública.</b></p> <p><b>Sentido de la reforma:</b></p> <p><i>En relación con la determinación de la cuota tributaria defraudada la reforma introduce dos modificaciones relevantes: de una parte, aclara que la cuantía defraudada en el ámbito de ingresos de la</i></p>	<p>1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta <b>de retribuciones en especie</b>, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados</p>	<p>1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será</p>

Régimen Anterior	Régimen Anterior	Régimen actual
<p><i>Hacienda de la Unión Europea se determinará por relación al año natural y por 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.</i></p> <p><i>Asimismo, se prevé la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito. Resulta neutralizada tanto la acción, mediante la declaración completa y veraz, como el resultado, mediante el pago completo de la deuda.</i></p> <p><i>Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda</i></p>	<p>exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.</p> <p><b>Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:</b></p> <p><b>a) La utilización de personas o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.</b></p> <p><b>b) La especial transcendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.</b></p> <p>Además de las penas señaladas, se impondrá la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.</p>	<p>castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, <b>salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.</b></p> <p><b>La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.</b></p> <p>Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.</p> <p>2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:</p> <p>a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos</p>

Régimen Anterior	Régimen Actual
<p><i>tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.</i></p> <p><i>Se prevé también una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión y satisfacen íntegramente la deuda tributaria o bien colaboran</i></p>	<p>son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. <b>No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.</b></p> <p>b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.</p> <p>3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la <b>Unión Europea</b>, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros <b>en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia</b></p>

	<b>Régimen Anterior</b>	<b>Régimen actual</b>
<p><i>con las Autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo.</i></p>	<p>tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.</p> <p>La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.</p> <p>5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para</p>	<p><b>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 este apartado.</b></p> <p><b>Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triple de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.</b></p> <p><b>4. Se considerará regularizada la situación tributaria</b> cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones</p>

	Régimen Anterior	Régimen actual
	<p>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 (RCL 2003, 2945), 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.</p>	<p>no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.</p> <p><b>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.</b></p> <p>La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.</p>

	Régimen Anterior	Régimen actual
		<p>5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.</p> <p>La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior 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.</p> <p>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</p>

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

Régimen Anterior	Régimen actual
<p><b>Artículo 305 bis. Penalidad</b></p> <p><i>Sentido de la reforma:</i></p> <p><i>Se introduce un nuevo tipo agravado para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo.</i></p>	<p><b>esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.</b></p> <p>7. 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 liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, 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.</p> <p><b>1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:</b></p>



	Régimen Anterior	Régimen actual
		<p>a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.</p> <p>b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.</p> <p>c) 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.</p> <p>2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.</p> <p>En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.</p>





