

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### EL «DELITO FISCAL»

**María del Carmen Cámara Barroso**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA*

---

#### EXTRACTO

A nadie escapa la importancia que, en el ámbito tributario, tiene la regulación del delito de defraudación tributaria (comúnmente conocido como «delito fiscal»), contenida en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. Esta cuestión, la del «delito fiscal», goza de renovado interés tras la reforma operada en la Ley General Tributaria a través de la Ley 34/2015, en virtud de la cual se ha introducido un nuevo título VI, en el que, a grandes rasgos, diferencia de lo que ocurría en la regulación anterior, se permite a la Administración liquidar, con ciertas peculiaridades, en los casos en los que se aprecie delito.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF- ha querido dedicar una de sus últimas ponencias de este curso académico al estudio del delito fiscal. Durante el transcurso de la misma se analizaron las últimas novedades en esta materia, que pasamos a resumir brevemente en las siguientes páginas.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Caridad Gómez-Mourelo Castedo, inspectora de Hacienda y jefa de la Unidad Central en materia de delito contra la Hacienda Pública, que tuvo lugar los pasados 10 y 14 de diciembre de 2015.

**Palabras claves:** Código Penal, delito fiscal y Ley General Tributaria.

---

## ISSUES TO DEBATE...

### TAX CRIME

María del Carmen Cámara Barroso

---

#### ABSTRACT

In the field of taxation, everyone knows how important the regulation of the tax crime contained in the Spanish Criminal Code (arts. 305 and 305 bis) is. This question has renewed interest thanks to the Spanish General Tax Act amendment (implemented by the Law 34/2015). This Law has introduced a new Title (VI) in the Spanish General Tax Act through which, now, the Tax Authorities, where there is a suspicion of a crime, can also liquidate (but with some differences).

Consequently, the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** that is taught in the CEF.- decided to dedicate one of its last presentations of this academic year to the study of the tax crime. During the course of the same were discussed the latest changes in this field, which we will summarize briefly in the following pages.

This article is a summary of the conference given by Caridad Gómez-Mourelo Castedo, Inspectora de Hacienda and Jefa de la Unidad Central en materia de delito contra la Hacienda Pública, which took place on December 2015.

**Keywords:** Criminal Code, tax crime and General Tax Act.

---

---

## Sumario

1. Normativa a tener en cuenta
2. Aspectos sustantivos del «delito fiscal»
3. Perseguibilidad del «delito fiscal»
4. Especial referencia a los delitos detectados en el procedimiento de inspección

## 1. NORMATIVA A TENER EN CUENTA

En las páginas siguientes repasaremos los puntos clave de la actual regulación que, tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) como en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), se da al comúnmente denominado «delito fiscal»<sup>1</sup>.

De especial interés resulta el análisis de las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre el que incidiremos a continuación. En particular, en lo que al delito fiscal se refiere, debemos destacar tanto la modificación de algunos artículos ya existentes (81, 101, 150, 180, 221 y disp. adic. décima de la LGT) como la introducción de nuevos artículos tras la creación del título VI, «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública» (arts. 250 a 259 de la LGT).

En cuanto a la regulación contenida en el CP, en lo que al «delito fiscal» se refiere, cabe destacar la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social<sup>2</sup>. Precisamente, como veremos a continuación, de esta modificación trae causa la reforma operada en la LGT a través de la Ley 34/2015 en materia de regularización y de la posibilidad de liquidar/recaudar las cuotas derivadas de delito.

---

<sup>1</sup> Entrecorramos la expresión («delito fiscal»), pues la terminología legal que, para estos delitos, utiliza el CP es «De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social». De entre los delitos contenidos en el título XIV del libro II del CP, nos centraremos aquí en el delito de defraudación tributaria (que consiste, a grandes rasgos, en ingresar menos de lo que debe u obtener devoluciones indebidas), regulado en los artículos 305 y 305 bis del CP. Para ello, junto con el análisis de dichos artículos, donde nos encontramos con un tipo «en blanco», necesitamos acudir tanto a la normativa genérica contenida en el libro I del CP como a la normativa tributaria, tanto general (LGT) como especial.

<sup>2</sup> Igualmente debemos señalar la modificación operada a través de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, fundamentalmente en lo que a la suspensión de la ejecución de la pena se refiere, regulada específicamente en esta materia en el artículo 308 bis.

## 2. ASPECTOS SUSTANTIVOS DEL «DELITO FISCAL»

Para que nos encontremos ante un supuesto de «delito fiscal» es necesario que se den simultáneamente los tres siguientes requisitos: (i) defraudar a la Hacienda pública (siendo necesaria la existencia de cierto «engaño»<sup>3</sup>); (ii) con dolo<sup>4</sup>; y (iii) por importe superior (en cuota) a 120.000 euros (por impuesto y año).

Ante la concurrencia de los tres requisitos (elemento objetivo del tipo –defraudar a la Hacienda pública–, elemento subjetivo –con dolo– y elemento cuantitativo –por importe superior a 120.000 €–), se entiende consumado el delito. Pero, ¿cuándo? En la primera de las modalidades –elusión del pago de tributos– al día siguiente al vencimiento del periodo voluntario<sup>5</sup>; en la segunda de ellas –obtención indebida de devoluciones– tras la obtención de la devolución.

Como requisito adicional a tener en cuenta para que se entienda consumado el delito, podemos señalar la inexistencia de regularización, contemplada en el artículo 305.4 del CP. La regularización permite que, una vez consumado el delito, este pueda «borrarse». Hasta la reforma de 2012, operada a través de la Ley Orgánica 7/2012 quien, habiendo consumado el delito, regularizaba, obtenía una «**excusa absolutoria**» (esto es, se borraba la pena pero no el delito). En la actualidad, y desde la reforma operada en 2012, en los casos de regularización una vez consumado el delito, se produce un «**retorno a la legalidad**» (borrado del delito), efecto este mucho más potente que el de la «excusa absolutoria» (borrado de la pena).

Siendo así, ¿qué características debe presentar la regularización para que pueda entenderse «borrado» el delito una vez consumado este?: (i) declaración completa y veraz; (ii) con pago total (esto es, ingreso simultáneo de cuota, intereses y recargos)<sup>6</sup>; y (iii) de forma espontánea (tanto administrativa –esto es, que no se haya iniciado ningún procedimiento de verificación de valores, compro-

<sup>3</sup> La necesidad de la existencia de cierto engaño implicaría que si existiera una declaración en periodo voluntario por parte del obligado tributario –aunque no se ingresara–, no sería necesaria la realización de un «esfuerzo investigador especial» por parte de la Administración tributaria, por lo que no nos encontraríamos ante un supuesto de «delito fiscal».

<sup>4</sup> Este requisito no se exige como tal en el artículo 305 del CP, derivándose el mismo de las normas generales contenidas en el CP. En virtud de lo dispuesto en el artículo 12 del CP, las acciones u omisiones imprudentes solo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley. Siendo así, dado que no se contempla específicamente en el artículo 305 del CP, el delito de defraudación tributaria no existe en su modalidad imprudente (a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con el delito de blanqueo de capitales regulado en el art. 301 del CP). Siendo así, en caso de ser imprudente nos encontraríamos ante una infracción tributaria.

<sup>5</sup> Como excepción a esta regla general, el artículo 305.2 del CP prevé que «si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural». Atendiendo a esta regla, el IVA se entendería consumado el 31 de enero.

<sup>6</sup> Está pendiente de aprobación una orden ministerial que prepare un modelo para que los que hayan consumado un delito puedan regularizar cuota, intereses y recargos.

bación limitada, comprobación de valores o inspección por ese año e impuesto, admitiéndose, sin embargo, cuando únicamente se ha realizado un requerimiento de información— como penalmente)<sup>7</sup>.

Junto con el tipo básico, regulado en el artículo 305 del CP, nos encontramos, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 (esto es, para delitos consumados a partir del 17 de enero de 2013), con el tipo agravado, regulado en el artículo 305 bis del CP. En dicho artículo se enumeran una serie de circunstancias, tanto de tipo cuantitativo como cualitativo, que de apreciarse, aunque no sea de forma cumulativa, dan lugar a la consumación del delito en su modalidad agravada. Estas son: (i) que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros; (ii) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; o (iii) 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.

En el siguiente cuadro recogemos las penas a imponer tanto por lo que respecta al tipo básico como al tipo agravado:

Penas a imponer en delito fiscal	Tipo básico	Tipo agravado
Penas a personas físicas		
Prisión	1 a 5 años	2 a 6 años
Multa	100 a 600 %	200 a 600 %
Privativa de otros derechos	3 a 6 años	4 a 8 años
Penas a personas jurídicas		
Multa	100 a 200 %	200 a 400 %
Privativas de otros derechos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pérdida de posibilidad de obtener subvenciones/incentivos fiscales o de la Seguridad Social: 3 a 6 años</li> <li>• Posibilidad de imponer otras penas: disolución, suspensión, clausura, intervención judicial...</li> </ul>	

El artículo 305.6 del CP recoge una serie de circunstancias atenuantes (resultando igualmente de aplicación, como no podía ser de otra forma, las circunstancias atenuantes contempladas en el art. 21 del CP –y, especialmente, la que se refiere a la dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, bastante frecuente en este ámbito–).

<sup>7</sup> Si la regularización no fuera espontánea no se borraría el delito, aunque sí se trataría, como veremos a continuación, de una circunstancia atenuante.

Así, en el artículo 305.6 del CP se prevé que 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 (en este caso, como hemos señalado arriba, no nos encontramos ante una regularización propiamente dicha, pues no sería espontánea)<sup>8</sup>.

### 3. PERSEGUIBILIDAD DEL «DELITO FISCAL»

Para que el delito resulte perseguible es necesario que se den dos requisitos: (i) inexistencia de prescripción penal; y (ii) noticia del «delito fiscal».

En lo que a la inexistencia de prescripción fiscal se refiere, debemos distinguir, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 131 del CP, entre el tipo básico (5 años) y el tipo agravado (10 años)<sup>9</sup>. En virtud del artículo 132.1 del CP, dichos plazos se computarán desde que se haya cometido la infracción punible y, según lo establecido en el artículo 132.2 del CP, se interrumpirán cuando el procedimiento se dirige contra la persona indiciariamente responsable del delito. Sin embargo, la presentación de querrela o denuncia ante el órgano judicial, atribuyendo la participación a una persona determinada, suspende el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de 6 meses. Ello implica que, si desde la presentación de querrela o denuncia ante el órgano judicial y el momento de dirigirse contra la persona indiciariamente responsable del delito transcurren menos de 6 meses, con efectos retroactivos, la prescripción se entiende interrumpida desde el momento en el que la noticia del delito llega al juez.

Por otra parte, por lo que respecta a la noticia del crimen, como regla general, tendrá origen mediante actuaciones de la Administración tributaria (procedimiento de investigación o actuaciones de investigación –comúnmente consideradas como de «judicialización temprana»–).

### 4. ESPECIAL REFERENCIA A LOS DELITOS DETECTADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Por último, haremos una especial referencia a los delitos detectados en el procedimiento de inspección en el seno de la Administración tributaria.

---

<sup>8</sup> Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

<sup>9</sup> Por su parte, el artículo 131.4 del CP establece que, en los supuestos de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave.

La reforma operada en este sentido en la LGT tras la promulgación de la Ley 34/2015 trae causa del artículo 305.5 del CP, donde se establece que, cuando la Administración tributaria aprecie 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 (no vinculada a delito) 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 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 (normativa tributaria esta que, hasta la promulgación de la Ley 34/2015, no existía). En el mismo artículo se establece que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública **no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria**.

La reforma operada en la LGT a través de la Ley 34/2015 (nuevo título VI de la LGT) ha desarrollado aspectos relacionados tanto con la regularización voluntaria (art. 252) como con la liquidación y recaudación de la cuota vinculada a delito.

Como acabamos de señalar arriba, en virtud de lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP, existe la posibilidad de liquidar de forma separada la cuota «no dolosa» –cuya liquidación seguirá la tramitación ordinaria– y la cuota «dolosa» –cuya liquidación será provisional–, pues la fijación de la cuota defraudada corresponde al juez.

Con la tramitación anterior, una vez iniciado el procedimiento inspector, si se apreciaban indicios de delito, se remitía el expediente a la vía penal (interrumpiendo el procedimiento inspector sin liquidación). Si la denuncia o querrela se inadmitía, se reanudaba el procedimiento inspector. Tras la admisión de la denuncia o querrela, el juez, a través de una resolución judicial, determinaba si existía o no delito contra la Hacienda pública.

En la actualidad, una vez iniciado el procedimiento inspector, si se aprecian indicios de delito, se realiza una propuesta de liquidación vinculada a delito (equivalente a un acta), tras la cual se abre un trámite de audiencia (15 días naturales) que convertirá la propuesta de liquidación en liquidación (siendo necesaria la autorización previa o simultánea del órgano que remite a la vía penal, esto es, el delegado), produciéndose en ese momento la remisión a la vía penal, momento este en el que se produce la finalización del procedimiento inspector, con la notificación de la liquidación (quedando suspendido el ingreso –hasta que se admita la denuncia o querrela por parte del juez– y no siendo posible la impugnación en vía administrativa)<sup>10</sup>. En estos casos, si se inadmite la denun-

<sup>10</sup> En el artículo 251 de la LGT se prevén una serie de excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda pública, así, «cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito



cia o querrela se produce, a tenor de lo dispuesto en el artículo 253 de la LGT, una **retroacción** del procedimiento inspector (en virtud de la cual el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del art. 150 de la LGT o en seis meses, si este último fuera superior).

La liquidación dictada por la Administración tributaria se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación<sup>11</sup>.

---

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 con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; (b) Cuando de resultados 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».

<sup>11</sup> 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 y recargos que correspondan. Por otra parte, si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada deberá modificarse. Por último, si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.