

# **ILÍCITOS PENALES** **EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

10.5 2013

Caridad Gómez-Mourelo  
Castedo

1

# CUESTIONES A ANALIZAR

- A.- ACLARACIONES PREVIAS
- B.- DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA
  - B.1.- ASPECTOS SUSTANTIVOS
  - B.2.- PERSEGUIBILIDAD DEL DELITO

# **A.- ACLARACIONES** **PREVIAS**

- A.1.- **NORMATIVA APLICABLE**
  
- A.2.- **ANÁLISIS DEL TÍTULO XIV DEL LIBRO II DEL CP (DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL)**

# **A.1.- NORMATIVA APLICABLE**

- 1.- **NORMATIVA PENAL**

- 1.1.- **Código Penal – LO 10/1995**

- Ha sido modificado, en relación con el DHP, por las siguientes LO:

- **LO 15/2003** (entra en vigor el 1.10.2004)

- » Eleva la cuantía defraudada (de 90.000 € a 120.000 €)

- **LO 5/2010** (entra en vigor el 23.12.2010)

- » Regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas

- **LO 7/2012** (entra en vigor el 17.1.2013)

- » Modifica los requisitos y consecuencias de la regularización
      - » Introduce un tipo agravado con alargamiento de la pena de prisión, que supone a su vez un alargamiento de la prescripción
      - » Introduce un subtipo atenuado
      - » Permite anticipar la persecución de DHP en ciertos casos
      - » Permite liquidar y cobrar en vía administrativa la “cuota dolosa”
      - » Modifica la responsabilidad de las personas jurídicas

- 1.2.- **Ley de Enjuiciamiento Criminal**

10.5 2013

Caridad Gómez-Mourelo  
Castedo

6

- 2.- **NORMATIVA TRIBUTARIA**

- **Sustantiva**

- Leyes y reglamentos de los distintos impuestos
      - ***Debe tenerse en cuenta que el DHP es un "delito en blanco"***

- **Procedimental**

- LGT

- 68 ..... Interrupción de la prescripción
      - 81 ..... Medidas cautelares
      - 150 ..... Procedimiento de inspección
      - 180 ..... Procedimiento sancionador
      - 189 ..... Prescripción del derecho a imponer sanción
      - DA décima ... Exacción de la RC por DHP

- RAT

- RR

- RST

- 32 ..... Actuaciones en supuestos de delitos de 305 CP
      - 33 ..... Actuaciones en supuestos de otros DHP

**A.2.- ANÁLISIS DEL TÍTULO XIV  
DEL LIBRO II DEL CP  
(DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA  
Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL)**



## ESTRUCTURA ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA

### INTRODUCIDA POR LEY ORGÁNICA 7/2012 (vigente desde 17.1.2013)

ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
LIBRO II (DELITOS), TÍTULO XIV – DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y CONTRA LA SS	
305 - Defraudación a la Hacienda española y de UE	305 – <b>SE MODIFICA</b>
-	305 bis – Tipo agravado del 305 - <b>NUEVO</b>
306- Defraudación a los Presupuestos de la UE	306 - <b>SE MODIFICA</b>
307- Defraudación a la SS	307 – <b>SE MODIFICA</b>
-	307 bis – Tipo agravado del 307- <b>NUEVO</b>
-	307 ter – Fraude en prestaciones de la SS- <b>NUEVO</b>
308- Fraude en subvenciones y ayudas (españolas)	308 - <b>SE MODIFICA</b>
-	308 bis – Suspensión de la ejecución de penas- <b>NUEVO</b>
309- Obtención indebida de fondos de la UE	<i>SE SUPRIME, INCORPORÁNDOLO AL 306</i>
<b>310- Incumplimientos en contabilidad mercantil / libros o registros fiscales</b>	<b>310 - SE MANTIENE IGUAL</b>
310 bis- Responsabilidad de las personas jurídicas	310 bis- <b>SE MODIFICA</b>
LIBRO III (FALTAS), TÍTULO II – FALTAS CONTRA EL PATRIMONIO	
627- Defraudación a la Hacienda de la UE	<i>SE SUPRIME, INCORPORÁNDOLO AL 305.3</i>
628- Defraudación a los Presupuestos de la UE	<i>SE SUPRIME, INCORPORÁNDOLO AL 306</i>

# **B.- DELITO CONTRA** **LA HACIENDA PÚBLICA**

- **B.1.- ASPECTOS SUSTANTIVOS**
  - 1.- Tipo básico – 305
  - 2.- Tipo atenuado – 305.6
  - 3.- Tipo agravado – 305 bis
  
- **B.2.- PERSEGUIBILIDAD DEL DHP**
  - 1.- Prescripción del DHP
  - 2.- Procedimiento a seguir

# **B.1.- ASPECTOS SUSTANTIVOS**

- **ARTÍCULOS A ANALIZAR**

- **305 : Tipo básico y tipo atenuado**

- **305 bis : Tipo agravado**

- **310 bis : Responsabilidad de las personas jurídica**

# **B.1.1.- TIPO BÁSICO : 305 CP**

## ARTÍCULO 305

APARTADOS	CONTENIDO
1	Tipificación de la infracción y sanción básicas
2	Cuantificación de la cuota defraudada
3	<i>Defraudación a la Hacienda de la UE</i>
4	Regularización : requisitos y efectos
<b>5</b>	<b>Posibilidad de liquidar y cobrar la cuota dolosa</b>
<b>6</b>	<b>Tipo atenuado</b>
7	Ejecución de la pena de multa y RC

# 1.- REQUISITOS DEL DHP

- **2 elementos del tipo, propiamente dichos**
  - **1.1.- Elemento objetivo del tipo**
    - Defraudar a la Hacienda Pública
  - **1.2.- Elemento subjetivo**
    - Con dolo
- **2 requisitos adicionales a tener en cuenta**
  - **1.3.- Condición objetiva de punibilidad**
    - Por importe > 120.000 €
  - **1.4.- Inexistencia de regularización (LO 7/2012)**
    - Opera como condición resolutoria



- **1.1.- ELEMENTO OBJETIVO DEL TIPO: DEFRAUDAR A LA HACIENDA PB**

- **MODALIDADES DE DEFRAUDACIÓN**

- Eludiendo el pago de:

- Tributos
- Cantidades retenidas o debidas retener
- Ingresos a cuenta

*Por acción u omisión*

- Obteniendo indebidamente devoluciones

- Derivadas de la normativa del tributo
- De ingresos indebidos

*Por acción*

- *Solicitud sin obtención : Tentativa*

- Disfrutando indebidamente beneficios fiscales

- **CONSUMACIÓN**

## **1.2.- ELEMENTO SUBJETIVO DEL TIPO: DOLO**

- **1.2.1.- DELITO DOLOSO**

- Ánimo de defraudar
- No comisión del DHP por imprudencia

- **1.2.2.- CONCEPTO DE DOLO**

- Conciencia y voluntad de realizar el elemento objetivo del tipo
- Elementos del dolo
  - Intelectual : saber lo que se hace
  - Volitivo : querer hacerlo

# **1.3.- CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD:**

## **CUANTÍA DEFRAUDADA >120.000 €**

- **1.3.1.- ÓRGANO COMPETENTE PARA SU DETERMINACIÓN**
  - No : AT (únicamente propone cuantificación)
  - Sí : Órgano judicial penal
- **1.3.2.- CONCEPTO DE CUOTA DEFRAUDADA**
  - Diferencia entre :
    - Cuota debida declarar
    - Cuota declarada dentro de plazo
  - No se minoran los importes ingresados tras la consumación del delito
- **1.3.3.- DETERMINACIÓN DE CUOTA DEFRAUDADA**

• **1.3.3.- REGLAS DE CUANTIFICACIÓN DE LA CUOTA DEFRAUDADA – 305.2**

HASTA LO 7/2012	DESDE LO 7/2012
<b>1º -Tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica</b>	
1º.1.- Se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración	
1º.2.- Si el periodo impositivo o de declaración es < 12 meses el importe de lo defraudado se referirá al año natural	
	<p>No obstante, en los casos en que la defraudación se lleve a cabo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• en el seno de una OGC</li> <li>• o por personas o entidades que actúen bajo apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva</li> </ul> <p><u><b>el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de 120.000 €</b></u></p>
<b>2º.- Demás supuestos</b>	
La cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación	

## 1.4.- INEXISTENCIA DE REGULARIZACIÓN: (OPERA COMO "CONDICIÓN RESOLUTORIA" DEL DELITO COMETIDO)

### • 1.4.1.- CONCEPTO DE REGULARIZACIÓN

- El término "regularización" se ha venido utilizando en distintas normas y con distintas acepciones basadas en su sentido usual (RAE), puesto que no existía una definición legal
  - Poner en orden una previa situación incorrecta
- La LO 7/2012 incorpora una definición en el artículo 305.4 CP
  - ***OT procede al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria***, antes de determinadas actuaciones administrativas o judiciales

## • 1.4.2.- NATURALEZA DE REGULARIZACIÓN

- Se configura como el verdadero reverso del delito, neutralizando:
  - 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 t<sup>a</sup> y no sólo de la cuota t<sup>a</sup>
- Guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto
- Implica 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 la obligación tributaria
- Hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria
- Hace desaparecer el reproche penal

- **1.4.3.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS REGULARIZACIONES**

- Quién puede efectuar la regularización
  - OT
  - AT
- Mecanismos de regularización por el OT:
  - Tradicionalmente
    - Autoliquidación extemporánea, complementaria o no, de otra anterior (AE)
  - Excepcionalmente
    - DTE (RDL 12/2012 : hasta 30.11.2012)

- **1.4.4.- REQUISITOS Y EFECTOS DE LAS REGULARIZACIONES EFECTUADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO**
  - Dependien básicamente de 2 factores
    - Instrumento de regularización utilizado
      - AE
      - DTE
    - Tipo de situación previa que se pretende subsanar
      - No constitutiva de DHP
      - Sí constitutiva de DHP



# **2.- PERSONAS CRIMINALMENTE RESPONSABLES**

- **2.1.- Por el tipo de participación**

- **2.1.1.- Autores**

- El que realiza el hecho
    - El inductor
    - El cooperador necesario (emisor de FF, asesor fiscal)

- **2.1.2.- Cómplices**

- **2.2.- Por su condición o naturaleza**

- **2.2.1.- Personas físicas**

- **2.2.2.- Personas jurídicas**

- Sólo a partir de LO 5/2010 (vigente desde 23.12.2010) y respecto de los delitos en que así se establezca)

# 3.- CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL DELITO

- Responsabilidad penal : penas
- Responsabilidad civil :
  - Resarcimiento por el daño causado:
    - 109 a 122 CP
- Costas procesales
  - 123 y 124 CP
- Consecuencias accesorias :
  - Comiso :127 y 128
  - Otras : 129

## **3.1.- RESPONSABILIDAD PENAL**

### **• 3.1.1.- PENAS A PERSONAS FÍSICAS**

#### **– Penas de prisión :**

- Delitos cometidos hasta 22.12.2010 : 1 a 4 años
- Delitos cometidos desde 23.12.2010 : 1 a 5 años

#### **– Penas de multa**

- Del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada

#### **– Penas privativas de otros derechos**

- Pérdida durante 3 a 6 años:
  - De la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas
  - Y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social

# • 3.1.2.- PENAS A PERSONAS JURÍDICAS EN DHP – 310 bis CP

ANTES DE LO 7/2012	DESPUÉS DE LO 7/2012
<b>PENA DE MULTA</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>DHP</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Multa del doble al cuádruple</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>DHP - Tipo básico y atenuado</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Multa del tanto al doble</li> </ul> </li> <li>• <b>DHP – Tipo agravado</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Multa del doble al cuádruple</li> </ul> </li> </ul>
<b>PENAS PRIVATIVAS DE OTROS DERECHOS</b>	
<p><u>Los jueces y tribunales podrán imponer</u> las penas recogidas en 33.7 (según 66 bis – reincidencia y actividad legal &lt; ilegal):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• b – disolución persona jurídica</li> <li>• c – suspensión de actividades</li> <li>• d – clausura de locales y establecimientos</li> <li>• e – prohibición de realizar actividades</li> <li>• <b>f – inhabilitación para</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>obtener subvenciones y ayudas pbs</b></li> <li>• <b>contratar con sector público</b></li> <li>• <b>gozar de beneficios o incentivos fiscales o de SS</b></li> </ul> </li> <li>• g – intervención judicial</li> </ul>	<p><u>Se impondrá pérdida</u> durante 3 a 6 años de</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Posibilidad de obtener <b>subvenciones o ayudas públicas</b></li> <li>• Derecho a gozar de <b>beneficios o incentivos fiscales o de la SS</b></li> </ul> <p><u>Podrá imponerse la prohibición</u> para <b>contratar con las AAPP</b></p> <p><u>Los jueces y tribunales podrán imponer</u> las penas recogidas en 33.7 (según 66 bis – reincidencia y actividad legal &lt; ilegal):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• b, c, d, e, g</li> </ul>

## **3.2.- RESPONSABILIDAD CIVIL**

- **3.2.1.- CONCEPTO**

- Obligación de resarcimiento por el daño provocado

- **3.2.2.- CONTENIDO**

- **En DHP**

- Comprende el importe de la deuda t<sup>a</sup> que la AT no haya “podido liquidar” / “liquidado”
  - Cuota
  - Intereses
  - ¿Recargos?

**B.1.2.- TIPO ATENUADO : 305.6 CP**

# 1.- ÁMBITO DE APLICACIÓN Y REQUISITOS

## – Respecto del obligado tributario o el autor del delito, se exige:

- Satisfacer la deuda tributaria y reconocer judicialmente los hechos

- Antes de que transcurran dos meses desde citación judicial

## – Respecto de otros partícipes, se exige:

- Colaborar activamente para :

- obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables

- completo esclarecimiento de los hechos delictivos

- o averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito

# 2.- CONSECUENCIAS

– Los jueces o tribunales podrán imponer la **pena inferior en uno o dos grados**

## **B.1.3.- TIPO AGRAVADO : 305 bis**



<b>ANTES DE LO 7/2012</b>	<b>DESPUÉS DE LO 7/2012</b>
<b>SUBTIPO AGRAVADO – 305.1.2º</b>	<b>TIPO AGRAVADO – 305 bis</b>
<b>1.- DELIMITACIÓN DE CIRCUNSTANCIAS</b>	
Especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado	Cuantía de la cuota defraudada <u>&gt; 600.000</u>
Especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tº	Defraudación cometida en el seno de una <u>OGC</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilización de persona o personas interpuestas</li> <li>• De manera que quede oculta</li> <li>• La identidad del verdadero obligado tributario</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Utilización de:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Personas f, j, o entes <b>interpuestos</b>,</li> <li>• Negocios o instrumentos <b>fiduciarios</b> o</li> <li>• <b>Paraísos fiscales</b> o TNT</li> </ul> </li> <li>• Que <u>oculten o dificulten</u></li> <li>• La determinación de la <u>identidad</u> o de la <u>cuantía</u> defraudada o del patrimonio</li> </ul>
<b>2.- CONSECUENCIAS</b>	
Prisión de 1 a 5 años en su mitad superior	<u>Prisión de 2 a 6 años</u>
Multa del tanto al séxtuplo en su mitad super.	<u>Multa del doble al séxtuplo</u>
Pérdida del derecho a subvenciones y beneficios f. y de la SS durante 3 a 6 años	<u>Pérdida del derecho a subvenciones y beneficios f. y de la SS durante 4 a 8 años</u>

# **B.2.- PERSEGUIBILIDAD DEL DHP: PRESCRIPCIÓN Y PROCEDIMIENTO**

# **B.2.1.- PRESCRIPCIÓN**

# **1.- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO**

## **– 1.1.- Duración – 131.1 CP**

- Depende de la pena máxima asociada a ese delito
  - RG (tipo básico) : 5 años
  - EXC (tipo agravado) : 10 años

## **– 1.2.- Inicio del cómputo de plazo – 132.1 CP**

- Desde la comisión de la acción punible (consumación)

## **– 1.3.- Interrupción – 132.2 CP (LO 5/2010)**

- Cuando el procedimiento se dirige contra la persona indiciariamente responsable
  - Desde que se dicta resolución judicial motivada, en la que se atribuye a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito (o falta)
  - No obstante, existe suspensión del plazo de prescripción desde la presentación de la denuncia o querrela ante un órgano judicial
    - » Suspensión provisional por 6 meses, con posible retroactividad del plazo de interrupción

## 2.- DIFERENCIAS ENTRE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y PENAL

PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA	PRESCRIPCIÓN PENAL
<b>DURACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN</b>	
4 años	5 años (tras reforma del CP, puede llegar a <b>10</b> años)
<b>INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN</b> (Desde que se comete la infracción)	
Al finalizar cada <b>periodo impositivo o de declaración</b>	Al finalizar el plazo de declaración correspondiente al <b>año natural</b>
<b>CAUSAS DE INTERRUPCIÓN</b>	
<b>Actuaciones del obligado tributario</b>	<b>No</b>
<b>Actuaciones de la Administración</b>	<b>No</b>
<b>Actuaciones "penales":</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal</li> <li>• Presentación de denuncia ante MF</li> <li>• Recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso</li> </ul>	<b>Actuaciones "penales cualificadas" 132 CP</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sí : cuando el procedimiento se dirige contra la persona indiciariamente responsable</li> <li>• No : con la presentación de denuncia o querrela ante órgano judicial (aunque sí suspende el cómputo del plazo de prescripción por un plazo máximo de 6 m, con posible retroactividad de la interrupción, a esa fecha)</li> </ul>

## **B.2.2.- PROCEDIMIENTOS Tº**

# 1.- ACTUACIONES A REALIZAR EN CASO DE APRECIACIÓN DE INDICIOS DE DHP

## • 1.- **NORMATIVA ACTUAL**

### – **Suspensión de actuaciones administrativas**

- 180.1 LGT : Principio de no concurrencia de sanciones t<sup>a</sup>

- 1<sup>o</sup>- Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de DHP

- » Pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal

- » Y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido

- 2<sup>o</sup>- Tras la decisión del MF o la autoridad judicial

- » La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa

- » De no haberse apreciado la existencia de delito, la

Administración iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados

## • 2.- **NORMATIVA FUTURA**

### – ***RG: No suspensión de las actuaciones administrativas***

## 2.- INCIDENCIA DE LA APRECIACIÓN DE INDICIOS DE DHP EN EL PROCEDIMIENTO

### • 1.- **NORMATIVA ACTUAL**

- Es causa de interrupción del cómputo del plazo del procedimiento de inspección
  - *"por el tiempo que transcurra **desde** dicha remisión **hasta** que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento"*
- En caso de que el expediente deba continuar en vía administrativa, influye en el cómputo del plazo restante de dicho procedimiento
  - Si hubo previa ampliación del plazo
    - Quedará el plazo restante, con un mínimo de 6 meses
  - Si no hubo previa ampliación del plazo
    - Permitirá su ampliación

### • 2.- **NORMATIVA FUTURA**

- RG: No será causa de interrupción (salvo en los casos en que no proceda liquidación)



## **B.2.3.- FUTURA REFORMA DE LGT**