

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

PASO A PASO

**Análisis detallado de las conductas delictuales contra la
Hacienda pública**

Coordinador de la obra
CARLOS DAVID DELGADO SANCHO
Inspector de Hacienda del Estado
Abogado

2.ª EDICIÓN 2023

Incluye formularios



DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Análisis detallado de las conductas
delictuales contra la Hacienda pública

2.^a EDICIÓN 2023

Coordinador

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

Abogado

**Obra realizada por el Departamento
de Documentación de Iberley**

COLEX 2023

Copyright © 2023

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-866-6
Depósito legal: C 604-2023

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN A LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	9
2. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	11
3. DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DEJAR DE INGRESAR Y DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	17
3.1. Aplicación de la ley penal y tributaria en el procedimiento inspector por la comisión de un delito contra la Hacienda pública.	17
3.2. El artículo 191 de la Ley General Tributaria	20
3.3. El delito contra la Hacienda pública: tipo penal en blanco y delito especial propio.	23
3.3.1. Elementos subjetivos	24
3.3.2. Elemento objetivo	24
3.3.3. Elemento cuantitativo	24
3.4. La posibilidad de dictar sentencias contradictorias	26
3.5. La retroactividad de la norma más favorable	28
3.6. Las presunciones de las normas tributarias.	30
4. CONCEPTO DE DEFRAUDACIÓN: DELITO EXCLUSIVAMENTE DOLOSO	33
4.1. Elusión del pago de tributos o retenciones de impuestos	35
4.2. Obtención indebida de devoluciones	37
4.3. Disfrute indebido de beneficios fiscales	40
4.4. Cuantificación de la cuota dolosa del artículo 305.2 del Código Penal. . .	41
4.5. La liquidación vinculada a delito.	43
5. AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN	47
5.1. La autoría en los delitos contra la Hacienda pública	48
5.2. Cooperador necesario: especial referencia al asesor fiscal	53
5.3. Cómplice	57
5.4. Inductores	59
5.5. El partícipe a título lucrativo.	61

6. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN: PRESCRIPCIÓN	65
6.1. Consumación	65
6.2. Tentativa	67
6.3. Prescripción	68
7. REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA	73
8. LA PRUEBA DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	79
8.1. Derecho a la presunción de inocencia	80
8.2. Derecho a la tutela judicial efectiva	84
8.3. Derecho a no confesarse culpable	87
8.4. Las facturas falsas	90
8.5. Estimación indirecta de bases imponibles	94
9. LA PUNICIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	99
9.1. Punición de las personas físicas	99
9.2. Punición de las personas jurídicas	101
9.3. Transmisión de las penas	103
9.4. Suspensión de la pena	104
10. LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA ..	107
10.1. La responsabilidad directa de la persona jurídica	111
10.2. Exención de responsabilidad	114
10.3. La <i>criminal compliance</i> en los delitos contra la Hacienda Pública	115
11. EL SOBRESEIMIENTO DEL DELITO FISCAL	119
12. EL COBRO DE LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO: MULTA, RESPONSABILIDAD CIVIL E INTERESES	123
13. EL DELITO FISCAL COMO DELITO ANTECEDENTE DEL BLANQUEO DE CAPITALES	127
13.1. Blanqueo de la cuota tributaria proveniente de una actividad lícita	129
13.2. Blanqueo de la cuota tributaria proveniente de una actividad ilícita	130
14. SITUACIONES DE CONCURSO DE DELITOS: LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS	135
ANEXO. FORMULARIOS	
Querrela por delito de fraude fiscal	143
Escrito de denuncia pública tributaria	145
Denuncia por fraude fiscal cometido por persona jurídica	147

1. **INTRODUCCIÓN A LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

Los delitos contra la Hacienda pública en el ordenamiento español

El objeto de esta guía práctica, los denominados delitos contra la Hacienda pública pueden calificarse como «delitos de nueva creación» o «delitos jóvenes», tal y como los denominan algunos autores, y no es de extrañar, teniendo en cuenta que la primera vez que se tipificaron como tales en nuestro país fue mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal. Se trata, pues, de figuras delictivas que han sido de permanente adaptación técnico-jurídica, tanto a nivel de codificación como a nivel jurisprudencial, adaptándose de manera constante al devenir social y casuístico hasta la actualidad.

Los delitos contra la Hacienda pública son, según la doctrina científica, delitos especiales y propios, siendo el sujeto activo el sujeto tributario.

El artículo 31.1 de la Constitución Española establece que:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

En consecuencia, era acuciante e ineludible la tipificación dentro de la parte especial del Código Penal, con estandarización de conductas que lesionasen el interés público recaudatorio, y así lo entendieron los legisladores en los prolegómenos de la codificación de los delitos contra la Hacienda pública. Era, pues, urgente, tal y como veremos posteriormente en la evolución legislativa de los tipos, establecer los mecanismos coercitivos con el fin de garantizar el sistema económico y social del Estado.

La necesidad de codificar la protección que el ordenamiento jurídico dispensa a la Hacienda pública se respaldó desde un primer momento en las políticas tributarias y se materializó en la defensa de los intereses económicos y patrimoniales del Estado en una doble vertiente, tanto en su ámbito o actividad recaudatoria, como en el gasto público presupuestario. Si bien en

sus comienzos resultó ser una materia exigüamente desarrollada o perfilada conceptualmente, con el devenir de los años y las reformas legislativas, se consolidó un completo bloque normativo de protección a la Hacienda pública.

Sin embargo, estos delitos no solo protegen los bienes jurídicos antes señalados, sino también otros de forma coyuntural, como serían la protección de la operatividad de los tributos como elemento sustancial del sistema fiscal y el tráfico jurídico documental. De igual manera, no se deja al margen la protección institucional del gasto público o de los presupuestos y las políticas sociales del Estado, que vienen a garantizar nuestro estado social y democrático de derecho materializado en el artículo 1 de la Constitución.

Esta guía práctica de los delitos contra la Hacienda pública viene a proporcionar a los profesionales del derecho y a los operadores jurídicos mayores facilidades en el estudio integral del tipo penal, de su proyección en el ámbito científico y técnico, y de su alcance jurisdiccional. Todo ello con el fin de favorecer la comprensión y el análisis de cuanto concierne a esta clase de delitos económicos, incrementando las posibilidades de aplicación, concreción y adaptación formativa del especialista en el orden penal.

2. **EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

La evolución legislativa del delito fiscal en el ordenamiento español

La regulación de los delitos contra la Hacienda pública tiene su primer antecedente en nuestro ordenamiento jurídico en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Sin embargo, **su actual configuración es fruto de distintas reformas legislativas** que desde entonces han ido modificando y adaptando su régimen, siendo las principales las siguientes:

- La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.
- La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.
- La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- 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.
- La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- 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.
- La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
- La Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional.

Veámoslas un poco más en detalle.

|| La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal

Con la promulgación de esta norma se inicia la andadura en la persecución y criminalización del delito fiscal. Aunque en esta norma se otorgó la hegemonía coercitiva a la Administración tributaria, la inspección era el único órgano impulsor del procedimiento para la investigación del delito fiscal, con su correspondiente liquidación y sanción. El Tribunal Económico Administrativo Central, por su parte, era el encargado de modificar, ratificar o revocar la actividad inspectora, con potestad para oficiar al Ministerio público y poner en su conocimiento toda actividad tributaria susceptible de volver a ser enjuiciada en la jurisdicción ordinaria. No se reconocía ni acataba el principio dogmático del *non bis in ídem*, consintiendo la doble sanción en la vía administrativa y penal.

|| La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública

En primer lugar, esta Ley Orgánica de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda pública eliminó la antigua prejudicialidad administrativa de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, y de igual manera procuró delimitar conceptualmente otras conductas delictivas del fraude fiscal sobre actos u omisiones tendentes a la determinación y elusión del pago la deuda tributaria.

En segundo lugar, la reforma introducía un nuevo artículo, el 350 bis, que sancionaba el incumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos tiene en nuestro sistema.

Finalmente, modificó el artículo 350 del Código Penal, queriendo sancionar específicamente la malversación o distracción de los fondos públicos que perciben los particulares; sin perjuicio de que, en virtud de las reglas generales sobre concurso, las conductas incriminadas pudiesen, en casos determinados, ser acreedoras de la aplicación de otros preceptos.

|| La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social

Con la publicación de esta norma, se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social. Para potenciar la política de lucha contra el fraude, se introducen agravantes y se modifica la materia relativa a la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta, así como de retribuciones en especie, como elemento integrante del tipo delictivo. Esta reforma viene a efectuarse dada la profusión de estos ilícitos en el ámbito casuístico y su necesaria positividad por el ordenamiento jurídico.

De igual manera, se establece como novedad la necesidad de no sancionar aquellas responsabilidades que pudieran haberse generado como consecuencia de una actividad contable errónea, insuficiente o de una falsedad instrumental en la que el sujeto hubiese incurrido sin intencionalidad fraudulenta, exonerando la responsabilidad por delito fiscal a través de las regularizaciones voluntarias o aquellas regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

|| La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

Esta Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, estructura el nuevo código Penal de 1995, que ha llegado hasta nuestros días. En particular, en su parte especial, dentro del libro II y del título XIV, recoge el artículo 305, que regula el delito contra la Hacienda pública.

|| 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

Esta norma modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Como novedad legislativa, sienta las bases materiales para exigir la responsabilidad penal a las personas jurídicas. Esta reforma normativa no la desarrolló de forma tan extensa o detallada a como la aplicamos en la actualidad, pero sí introdujo la pena de multa a los administradores de hecho o de derecho de una persona jurídica, por hechos derivados de su actividad profesional dentro de la entidad, siendo responsable del pago de manera directa y solidaria.

|| La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

Esta ley orgánica reforma la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, introduciendo extensas modificaciones en multiplicidad de tipos penales, entre los cuales se encuentra el tema que nos ocupa. Con respecto a los delitos contra la Hacienda pública, tal y como estableció el preámbulo de la norma en su apartado XXIII, la reforma se basa en un endurecimiento de las penas al objeto de hacerlas más adecuadas y proporcionales a la gravedad de las conductas. Se contempló, asimismo, que los jueces y tribunales recabasen el auxilio de los servicios de la Administración tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil.

De la misma manera, esta modificación legislativa incidió en el desarrollo normativo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y perfiló sustantivamente el alcance de la interrupción de la prescripción en el delito fiscal, concluyendo así con la problemática dogmática y jurisprudencial que sobre esta cuestión se había generado en un pasado. Por último, también asignó de manera hegemónica a la Administración tributaria la gestión y cobro de la multa y de la cuota de responsabilidad civil por vía de apremio y con intereses de demora.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

PASO A PASO

Esta guía práctica pretende realizar un estudio detallado sobre los delitos contra la Hacienda pública, cuya regulación tiene su primer antecedente en nuestro ordenamiento jurídico interno en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

Con todo, la actual configuración de esta figura delictiva es fruto de distintas reformas legislativas que han ido modificando y adaptando su régimen al devenir social, así como de un amplio estudio doctrinal y desarrollo jurisprudencial.

Por ese motivo, esta obra se enfoca desde un punto de vista que combina el análisis de esta clase de delitos en el plano teórico y en su aplicación práctica, con inclusión de jurisprudencia y de múltiples sentencias que ilustran los distintos elementos que conforman el tipo. Mediante una aproximación clara y concisa a la materia, se trata de dotar al jurista de conocimientos lo más amplios y específicos posible en torno a esta clase de delitos económicos, sirviéndole de apoyo para el ejercicio profesional en este ámbito y de fuente de especialización.

En concreto, destaca en esta segunda edición de la guía la resolución de algunas cuestiones o dudas que pueden plantearse en la práctica, así como con la inclusión de numerosas resoluciones y sentencias recientes del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional.



CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

El coordinador es Inspector de Hacienda del Estado habiéndose especializado, por su colaboración con los Tribunales, en Derecho penal económico.

Licenciado (UNIZAR 1980) y Doctor en Derecho (UCM 2016), Licenciado en Economía (UNED 2008), Máster en Derecho de la Unión Europea (UNED 2009), Máster en intervención de la Administración en la sociedad (UNED 2010), ha publicado numerosos artículos y una decena de libros.



www.colex.es



PVP 16,00 €

ISBN: 978-84-1359-866-6



9 788413 598666