

# 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

**1.ª EDICIÓN 2020**

Incluye formularios





# **DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**



# DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

1.<sup>a</sup> EDICIÓN 2020

Obra coordinada por

**Carlos David Delgado Sancho**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Abogado*

Con la colaboración de

**Jesús Leal Rodríguez**

*Abogado especialista en Penal y Civil y Juez sustituto*

COLEX 2020

Copyright © 2020

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](http://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, SL, habilitará a través de la web [www.colex.es](http://www.colex.es) un servicio online para acceder al texto con las eventuales correcciones de erratas, además, como complemento a su libro, dispondrá de un servicio de actualizaciones.

© Editorial Colex, S.L.

Polígono Pocomaco, parcela I, Edificio Diana, portal centro 2,

A Coruña, 15190, A Coruña (Galicia)

[info@colex.es](mailto:info@colex.es)

[www.colex.es](http://www.colex.es)

I.S.B.N.: 978-84-1359-010-3

Depósito legal: C 475-2020

# SUMARIO

<b>PARTE I. INTRODUCCIÓN</b> .....	11
<b>PARTE II. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA</b> .....	13
<b>PARTE III. DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DEJAR DE INGRESAR Y DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA</b> .....	17
<b>BLOQUE 1. Aplicación de la ley penal y tributaria en el procedimiento inspector</b> .....	18
<b>BLOQUE 2. El artículo 191 de la Ley General Tributaria</b> .....	19
<b>BLOQUE 3. El delito contra la Hacienda Pública: tipo penal en blanco y delito especial propio</b> .....	22
3.1. Elemento subjetivo .....	23
3.2. Elemento objetivo .....	23
3.3. Elemento cuantitativo .....	23
<b>BLOQUE 4. La posibilidad de dictar sentencias contradictorias</b> .....	24
<b>BLOQUE 5. La retroactividad de la norma más favorable</b> .....	26
<b>BLOQUE 6. Las presunciones de las normas tributarias</b> .....	28
<b>PARTE IV. LAS CONDUCTAS TÍPICAS: ACCIÓN Y OMISIÓN</b> .....	31
<b>BLOQUE 1. Concepto de defraudación: delito exclusivamente doloso</b> .....	31
1.1. Elusión del pago de tributos o retenciones de impuestos .....	32
1.2. Obtención indebida de devoluciones tributarias .....	33
1.3. Disfrute indebido de beneficios fiscales .....	35
1.4. Cuantificación de la cuota dolosa: análisis del artículo 305.2 del Código penal .....	36
1.5. La liquidación vinculada a delito .....	36
<b>PARTE V. AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN</b> .....	39
<b>BLOQUE 1. Autoría</b> .....	40
<b>BLOQUE 2. Cooperador necesario: especial referencia al asesor fiscal</b> .....	43
<b>BLOQUE 3. Cómplice</b> .....	45
<b>BLOQUE 4. Inductores</b> .....	47
<b>BLOQUE 5. El partícipe a título lucrativo</b> .....	48

<b>PARTE VI. CONSUMACIÓN Y FORMAS IMPERFECTAS DE EJECUCIÓN: PRESCRIPCIÓN</b> .....	51
BLOQUE 1. Consumación .....	51
BLOQUE 2. Tentativa .....	52
BLOQUE 3. Prescripción .....	53
<b>PARTE VII. REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA</b> .....	57
BLOQUE 1. Requisitos objetivos .....	58
BLOQUE 2. Requisitos subjetivos .....	59
BLOQUE 3. Requisitos temporales .....	60
BLOQUE 4. Efectos .....	61
<b>PARTE VIII. LA PRUEBA DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA</b> .....	63
BLOQUE 1. Derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley .....	64
BLOQUE 2. Derecho a la presunción de inocencia .....	66
BLOQUE 3. Derecho a la tutela judicial efectiva .....	68
BLOQUE 4. Derecho a no confesarse culpable .....	70
BLOQUE 5. La regularización de las facturas falsas .....	72
BLOQUE 6. Estimación indirecta de bases imponibles .....	75
<b>PARTE IX. LA PUNICIÓN DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA</b> .....	77
BLOQUE 1. Punición de las personas físicas .....	77
BLOQUE 2. Punición de las personas jurídicas .....	79
BLOQUE 3. Transmisión de las penas .....	81
BLOQUE 4. Suspensión de la pena .....	82
<b>PARTE X. LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA</b> .....	85
BLOQUE 1. Modelos de imputación de la responsabilidad penal a las personas jurídicas .....	85
BLOQUE 2. La responsabilidad directa de la persona jurídica .....	87
BLOQUE 3. Exención de responsabilidad .....	89
BLOQUE 4. Requisitos que han de cumplir los modelos de organización y gestión .....	90
<b>PARTE XI. EL SOBRESIMIENTO DEL DELITO FISCAL</b> .....	93
<b>PARTE XII. EL COBRO DE LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO: MULTA, RESPONSABILIDAD CIVIL E INTERESES</b> .....	97
<b>PARTE XIII. EL DELITO FISCAL COMO DELITO ANTECEDENTE DEL BLANQUEO DE CAPITALES</b> .....	101



SUMARIO

<b>BLOQUE 1. Blanqueo de la cuota tributaria proveniente de una actividad lícita</b>	102
<b>BLOQUE 2. Blanqueo de la cuota tributaria proveniente de una actividad ilícita</b>	103
<b>PARTE XIV. SITUACIONES CONCURSALES: LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS</b>	107
<b>ANEXO. FORMULARIOS</b>	111
Formulario de querrela por delito de fraude fiscal	113
Escrito de denuncia pública tributaria	115
Formulario de denuncia por fraude fiscal cometido por persona jurídica	117



# PARTE I. INTRODUCCIÓN

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 obligado tributario.

El artículo 31 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 de acuciante e ineludible tipificación dentro de la parte especial del Código Penal, la 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.

Se respaldó desde un primer momento en las políticas tributarias, la necesidad de codificar una protección que el ordenamiento jurídico dispensa a la Hacienda Pública, 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 de gasto público presupuestario. Si bien en sus comienzos resultó ser una materia exiguamente 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.

Pero estos delitos no solo protegen los bienes jurídicos antes señalados, sino también otros haciéndolo de forma coyuntural, como son 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 operadores jurídicos, mayores facilidades en el estudio integral del tipo penal, su proyección en el ámbito científico y técnico y su alcance jurisdiccional. Todo ello con el fin de favorecer la comprensión y el análisis de todo lo que concierne a esta clase de delitos económicos, incrementando las posibilidades de aplicación, concreción y adaptación formativa del especialista en el orden penal.

## **PARTE II. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA**

### **Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal**

Con la promulgación de esta Ley se inicia la andadura en la persecución y criminalización del delito fiscal. Si bien se otorgó en esta norma, 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, 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 idem”, consintiéndose la doble sanción en la vía administrativa y penal.

### **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, 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

En último lugar modificó el artículo 350, 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.

### **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, introduce agravantes, modifica la materia relativa a la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta y 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, la ley establece como novedad la necesidad de no sancionar aquellas responsabilidades que pudieran haberse generado como consecuencia de una actividad contable errónea, insuficiente o 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.

### **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal**

Esta Ley Orgánica, de 23 de noviembre, estructura el nuevo código Penal de 1995 que ha llegado hasta nuestros días, recogiendo en su parte especial, Libro II. Título XIV, artículo 305, el delito contra la Hacienda Pública.

### **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 Ley Orgánica, modifica la L.O. 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. Aunque esta reforma normativa no va a desarrollarse de forma tan extensa o detallada a como la aplicamos en la actualidad, 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.

### **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, modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, introduciendo extensas modificaciones en multiplicidad de tipos penales, no siendo exenta de estas reformas el tema que nos ocupa. Respecto a los delitos contra la Hacienda Pública, tal y como estableció el Preámbulo de la Ley, 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 previó asimismo que los jueces y tribunales recaben 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 reforma legislativa, incidió en el desarrollo normativo de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, perfila 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 y, por último, asigna hegemónicamente 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.

### **Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria**

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modifica parcialmente la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre. Como reformas a destacar por este nuevo enfoque legislativo, reseñamos las más importantes:

- Se incluyen nuevas infracciones tributarias; se dota a la Administración Tributaria de mayores facilidades técnicas para la comprobación e investigación de obligaciones.

- Se regula pormenorizadamente en materia de obligaciones el régimen de interrupción y prescripción.
- Se implantan nuevos plazos en el procedimiento inspector (plazo general de 18 meses y plazo de especial complejidad de 27 meses).
- Se incrementan las facultades para dictar disposiciones interpretativas y/o aclaratorias vinculantes a los órganos de la Administración General Tributaria.

**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**

Esta Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero, modifica la L.O. 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.

Esta modificación ha tenido como objeto la transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno, la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal. Tal y como establece la Ley Orgánica en el apartado IV de su Preámbulo, *supone la regulación armonizada de estos fraudes, así como la penalización de otras conductas íntimamente vinculadas con los mismos: el blanqueo de capitales, el cohecho y la malversación.*

Hay que tener en cuenta que la última modificación de nuestro ordenamiento relativa a esta materia, la ocasionó el Convenio relativo a la protección de intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado el 26 de julio de 1995, con lo que era una materia de necesaria renovación y adaptación en el marco comunitario.

# DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA PASO A PASO

El objeto de esta guía versa sobre un estudio integral y de gran validez teórica y práctica sobre los delitos contra la Hacienda Pública. Estos delitos conocidos como "delitos de nueva creación" o "delitos jóvenes" ven la luz en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal y, desde esa fecha tardía, su profusa evolución legislativa y jurisprudencial ha sido de constante adaptación normativa hasta nuestros días.

Se trata pues de figuras delictivas que han sido de permanente encaje técnico-jurídico, tanto a nivel de codificación como a nivel jurisprudencial, adecuándose de manera constante, al devenir social y casuístico hasta la actualidad.

Este análisis completo proporciona a los profesionales del Derecho y operadores jurídicos, mayores facilidades en el estudio completo del tipo penal, su proyección en el ámbito científico y técnico y su alcance dentro de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Esta guía práctica de los Delitos contra la Hacienda Pública favorece la comprensión y el análisis sobre todo lo que concierne a esta clase de delitos económicos, incrementando las posibilidades de aplicación, concreción y adaptación formativa del jurista en el orden penal, propicia su especialización dentro del campo de los delitos económicos y sirve de apoyo teórico y práctico en los órdenes penal y contencioso-administrativo.

A lo largo del estudio de este manual, el lector encontrará una sistemática actualización teórica de este tipo de delitos, al igual que una profusión en el examen sobre la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, adaptada a la Ley Orgánica 1/2019, de 20 de febrero que modifica la L. O. 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.

[www.colex.es](http://www.colex.es)

ISBN: 978-84-1359-010-3

