

Prof. Dr. Daniel Fernández Bermejo

Profesor Contratado Doctor, Univ. a Distancia de Madrid (UDIMA), España. Socio de la FICP.

~Los tipos agravados en el delito fiscal. El artículo 305.1 bis del Código Penal~

I. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 305.1 BIS CP.

En primer lugar, cabe destacar que en el ámbito tributario, la LGT señala como agravantes de las infracciones, con el efecto de producir un incremento de la cuantía de la sanción inicialmente prevista, la comisión repetida, el perjuicio económico y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

En este sentido, existirá comisión repetida cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

La agravante consistente en perjuicio económico para la Hacienda Pública se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación se entenderá producida cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación, o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

Pues bien, en el ámbito penal, la reforma operada por LO 7/2012, de 27 de noviembre, introdujo el art. **305.1 bis** CP de la siguiente manera:

"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".

Puede apreciarse que se contempla un tipo agravado con varias modalidades, castigado con una pena de prisión de hasta seis años, lo que supone la extensión del plazo de prescripción a diez años, a tenor de lo dispuesto en el art. 131 CP, y atribuye la competencia para el enjuiciamiento a la Audiencia Provincial, al superar los cinco años de prisión en abstracto.

El artículo 305 bis del Código Penal regula el tipo agravado de delito fiscal, que fue introducido en la reforma de 2012 a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. El objeto fundamental de la inserción de dicho tipo, según la Exposición de Motivos, es *“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, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo”*.

Con la nueva redacción se logra destacar de manera autónoma las circunstancias agravantes, incrementándose a su vez la pena máxima que queda elevada hasta un máximo de 6 años de prisión y un séxtuplo de la cuota defraudada, lo cual, en armonía con lo dispuesto en el art. 131 CP, lleva aparejado el aumento el plazo de prescripción a 10 años. A estas penas habría que sumar las sanciones accesorias, tales como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, y la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de cuatro a ocho años.

Ahora bien, algunas de estas modalidades ya existían de algún modo antes de la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, concretamente, en el artículo 305 CP, como circunstancias agravantes específicas. Tras dicha reforma, tales circunstancias ostentan la categoría de subtipos agravados, toda vez que el apartado 2 del art. 305 bis CP

señala que “*a los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el art. 305 CP*”.

Hemos de señalar que en todos los supuestos del 305 bis deben darse todos los requisitos del tipo básico del 305, y además, como podrá intuirse, les serán aplicables las circunstancias atenuantes y agravantes genéricas contempladas en el Libro 1 del CP -arts. 21 y 22-. En este sentido, en palabras de MONTAÑÉS PARDO, "*La vinculación a los hechos se extiende a todos los elementos fácticos del delito, el grado de perfección del mismo, la participación concreta del inculpado, las circunstancias agravantes sean genéricas o constitutivas del tipo, y, en definitiva, todos aquellos datos de hecho de los que ha de depender la específica responsabilidad penal que se imputa*"¹.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los subtipos agravados en el delito fiscal, el Tribunal Supremo ha señalado que si bien “*existe una discusión doctrinal en torno a su naturaleza jurídica como agravante específica o subtipo cualificado de defraudación, configuración ésta última que es la prevalente, compartiendo la misma naturaleza que los supuestos previstos en el art. 250 respecto a la estafa y apropiación indebida, de tal consideración como tipo cualificado -conductas que configuran o tipifican por sí mismas el hecho delictivo -se deriva que su mera existencia presume una actitud dolosa y por tanto la comisión del delito, que la pena se determine a partir del límite establecidos para estos -pena base (de uno a cuatro años) en su mitad superior- entre dos años y seis meses y cuatro años-, y que en la graduación de la pena a imponer se tengan en cuenta las reglas previstas para la concurrencia de circunstancias genéricas -lo que no sucedería, en el caso de calificarse como una circunstancia agravante. En relación a su fundamento responde a la idea de castigar con mayor pena las conductas descritas, que denotan la existencia de una mayor gravedad o peligrosidad, así como una mayor facilidad comisiva, facilitando la impunidad de la conducta, tratando de conseguir a través de las mismas aumentar la eficacia preventiva y a la vez represiva del precepto*” (Sentencia del Tribunal Supremo núm. 974/2012, de 5 de diciembre, FJ Vigésimoquinto).

¹ Cfr. MONTAÑÉS PARDO, M.A.: Las garantías constitucionales en el proceso penal. El principio acusatorio, en: Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, 1, 2002.

1. Los supuestos agravados: modalidades.

a) *Que la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*

La letra a) del artículo 305 bis CP regula el tipo agravado relativo a aquellos supuestos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los 600.000 euros como nuevo límite objetivo. Con anterioridad a la reforma, la agravante consistía en aquellos supuestos de “*especial trascendencia y gravedad de la defraudación*”. Ahora, esta previsión se sustituye por una circunstancia objetiva, una cuantía establecida como umbral mínimo de la cuota defraudada, para cuando esta exceda de 600.000 euros.

Este subtipo agravado ha venido siendo avalado por la jurisprudencia, que precisamente exigía la superación de la barrera de los 600.000 euros de cuota defraudada. En realidad esta modalidad, introducida por la reforma operada por la LO 7/2012, ha venido a legalizar lo que en la práctica suponía una aplicación práctica judicial. Y es que esta cuantía mínima de 600.000 euros fue sugerida por la jurisprudencia², como resultado

² Entre otras, la STS de 19 de enero de 2012, establecía que “*No existen precedentes en la Sala que se pronuncien sobre los criterios a seguir para apreciar que estamos ante el supuesto de especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado. No nos sirve el criterio cuantitativo determinado y previsto en los delitos contra el patrimonio ya que en ellos se parte de bases absolutamente dispares, en cuanto en esas figuras delictivas, con independencia de la cuantía, siempre constituiría una infracción penal, que será delito si supera los 400 euros y falta si no alcanza esa suma, a diferencia del delito fiscal que solo es infracción penal, como delito, a partir de los 120.000 euros; igualmente difieren en los bienes jurídicos que se pretende proteger, sin que pueda olvidarse que de seguirse una mera regla de tres con aplicación del criterio que se recoge en el artículo 250.5º del Código Penal, se exigiría una suma defraudada de más de 15.000.000 de euros lo que supondría tanto como hacer ilusoria la aplicación de esta agravante específica, que supondría un hecho imponible difícilmente alcanzable. El Tribunal de instancia explica, en la página 37 de la sentencia recurrida, que procede apreciar la especial gravedad atendiendo que en el Impuesto sobre el Valor Añadido la suma defraudada fue de 402.555,65 euros que triplica con creces la referencia de los 120.000 euros. Con relación al Impuesto de Sociedades no se aprecia la especial gravedad en el delito correspondiente al ejercicio de 1995 ya que la suma defraudada lo fue de 205.480,62 euros, esto es no dobla los 120.000 euros y por el contrario sí se aprecia en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1996 ya que la suma defraudada lo fue de 749.888,42 euros. Razones de lógica y ponderada aplicación de esta agravante específica, atendido el principio de seguridad jurídica para el logro de la debida unificación en la aplicación de las normas, nos lleva a considerar que debe existir un criterio que justifique la agravación.*

Con esas miras, se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituyen el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a los distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba 56.064.694,70, es decir, más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54. La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación puede ser constitutiva de delito. Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la

de multiplicar por cinco la cuantía básica de 120.000 euros configurada en el tipo básico del delito fiscal del art. 305.1 CP.

Ciertamente, esta previsión favorece su aplicación al incorporarse un importe cierto y determinado, en lugar de hallarse al albur de la consideración judicial por la abstracción que implicaba la expresión “especial trascendencia y gravedad”. Ahora el precepto introduce una dosis importante de seguridad jurídica, ya que el tipo agravado no queda al albur de posibles fluctuaciones jurisprudenciales, y el umbral económico establecido viene a constituir una condición objetiva de procedibilidad y punibilidad³.

Repárese, no obstante, que en estos casos no es posible acumular *cuotas defraudadas* para aplicar el tipo agravado, y hay que atenerse a cada concepto y período impositivo por el que se imponga la condena, de tal manera que sólo aquellas *cuotas defraudadas* que superen la cuantía indicada en el artículo 305 bis del CP son susceptibles de integrarlo⁴. En este sentido, resulta relevante lo dispuesto por la STS 31/2012, de 19 de enero, al sostener que:

"Razones de lógica y ponderada aplicación de esta agravante específica, atendido el principio de seguridad jurídica para el logro de la debida unificación en la aplicación de las normas, nos lleva a considerar que debe existir un criterio que justifique la agravación. Con esas miras, se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba

suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia".

³ Vid. FERRÉ OLIVÉ, J.C.: Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 547.

⁴ En este sentido cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo nº. 31/2012, de 19 enero, que disponía que “en el supuesto que examinamos en el presente recurso, sólo se supera esa cuantía en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1996, ya que la suma defraudada lo fue de 749.888,42 euros. No sucede lo mismo en el Impuesto del Valor Añadido, en el que la suma defraudada lo fue de 402.555,65 euros, en el que se aplicó la agravante por el Tribunal de instancia. Ello determina que se estime parcialmente el motivo, dejándose sin efecto la agravante apreciada en el Impuesto del Valor Añadido, debiéndose reducir la pena impuesta por ese delito a la que corresponda sin la mencionada agravante”. (FJ Séptimo).

56.064.694,70, es decir más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54.

La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito.

Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior; pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia.

En consecuencia, en el supuesto que examinamos en el presente recurso, sólo se supera esa cuantía en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1996, ya que la suma defraudada lo fue de 749.888,42 euros. No sucede lo mismo en el Impuesto del Valor Añadido, en el que la suma defraudada lo fue de 402.555,65 euros, en el que se aplicó la agravante por el Tribunal de instancia.

Ello determina que se estime parcialmente el motivo, dejándose sin efecto la agravante apreciada en el Impuesto del Valor Añadido, debiéndose reducir la pena impuesta por ese delito a la que corresponda sin la mencionada agravante".

En síntesis, el TS considera que no se pueden sumar las cuantías defraudadas por los distintos delitos para hallarnos en presencia de una agravante por superar los 600.000 euros. Es decir, permite “fraccionar el delito” sin que sea posible la figura del delito continuado.

De otro lado, si atendemos la literalidad del precepto, se hace referencia a la cuantía de 600.000 euros como “cuota defraudada”, y no menciona el importe no ingresado -las retenciones o ingresos a cuenta- ni de devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados. Por tanto, el hecho de no ingresar de forma fraudulenta retenciones en una cuantía superior a 600.000 euros, salvo que se realice en el seno de

una organización o grupo criminal o mediante de personas interpuestas, no sería una conducta punible en el tipo agravado⁵.

b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.

La letra b) del art. 305 bis CP incorpora un subtipo agravado que atiende a una defraudación que “*se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal*”. En la redacción anterior, el Código preveía una circunstancia agravante con otra denominación, cual era la “*existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios*”. Tal previsión queda ahora suprimida, pero se incrementa el reproche penal por la existencia de una estructura organizativa que facilite o puede facilitar la comisión de la defraudación tributaria.

Ciertamente, este novedoso subtipo agravado debe interpretarse en una clave teleológica, de manera que no resulta suficiente para su aplicación la mera identificación de una organización o grupo criminal; sino que lo que se exige es la existencia de una estructura organizativa funcional, es decir, una estructura que pretenda dificultar el descubrimiento del fraude tributario. Este subtipo resultará de aplicación preferente a quienes defrauden a través de organizaciones que comercialicen facturas falsas de IVA⁶, por ejemplo.

Para la apreciación de este tipo agravado resulta fundamental precisar lo que debemos entender por organización y grupo criminal. Para ello debemos acudir a lo dispuesto en los artículos 570 bis y 570 ter del Código Penal. Concretamente, para la comprensión del concepto penal de lo que es una organización habrá de atenderse al concepto incluido en el art. 570 bis CP, y para la comprensión del grupo criminal, habrá que acudir al art. 570 ter. Así, el art. 570 bis 1, segundo párrafo, señala 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*”. Repárese que, aunque a efectos del delito de defraudación tributaria es suficiente con la calificación indistinta (de organización o de grupo criminal) para integrar el tipo

⁵ Al respecto, vid. RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J.: Aspectos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública, en Revista Aranzadi Doctrinal, nº 5, 2017.

⁶ Vid. MORALES PRATS, F.: De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en Quintero Olivares, G. (Dir.): Comentarios al Código Penal Español. Aranzadi, Navarra, 2016, p. 1099.

agravado; la Sala Segunda del Tribunal Supremo viene precisando los rasgos comunes y diferenciales de estas formas de realización delictiva.

En este sentido, debe diferenciarse entre *delincuencia empresarial y organización criminal*. La empresa que delinque adopta un punto de partida puramente económico, realizando la actividad propia de una sociedad mercantil y, de manera superficial o secundaria utiliza la estructura empresarial para delinquir. En cambio, la organización criminal se constituye específicamente para delinquir.

Cabe afirmar que la organización criminal no constituye un fin en sí misma, sino que es un instrumento para cometer otro delito de distinta naturaleza, y que en gran medida pueda afectar al Derecho penal tributario.

Por otra parte, el art. 570 ter 1, último párrafo, prescribe 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”*.

Conviene traer a colación la Circular 2/2011 de la Fiscalía General del Estado, sobre la reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 en relación con las organizaciones y grupos criminales. Veamos el contenido parcial de algunas de sus conclusiones:

PRIMERA.- “(...) propósito de combatir adecuadamente las distintas manifestaciones del complejo fenómeno de la criminalidad organizada, no sólo en lo que se refiere a la delincuencia organizada transnacional, sino también en relación con la pequeña criminalidad organizada de ámbito territorial más limitado y cuyo objetivo es la comisión de delitos menores”.

SEGUNDA.- “Con el objeto de diferenciar las grandes organizaciones criminales de aquellas otras sustentadas en una estructura organizativa relativamente simple, los Sres. Fiscales cuidarán de valorar el alcance y/o intensidad de los elementos definidores del tipo del art. 570 bis y de cualesquiera otros que se detecten para graduar la pena a imponer en función de las circunstancias concurrentes, de manera que la mayor peligrosidad de una organización criminal evidenciada en una estructura considerablemente compleja, una mayor profesionalidad, una implantación geográfica extensa o su carácter transnacional, se corresponda con

la aplicación de las sanciones penales más graves, pues el incremento punitivo viene justificado en tales casos por el mayor contenido del injusto".

CUARTA.- "El artículo 570 ter define el grupo criminal como una figura de carácter residual frente al de organización criminal, que si bien coincide con la organización en el sentido de conformarse por la unión de más de dos personas y tener por finalidad la perpetración concertada de delitos o reiterada de faltas, se construye sobre las notas negativas de no concurrencia de alguna o algunas de las características de la organización criminal, concretamente el carácter estable o la estructura organizativa con reparto coordinado de tareas o funciones, ateniéndose los Sres. Fiscales a los criterios interpretativos que del concepto de grupo criminal ofrece esta Circular".

QUINTA.- "El art. 570 ter CP distingue la respuesta punitiva a partir exclusivamente de la naturaleza y gravedad de las infracciones criminales que el grupo pretenda cometer. No obstante, dicho precepto sigue el criterio del art. 570 bis al establecer una penalidad superior para los tipos cualificados, previendo el apartado segundo la aplicación de las penas del apartado primero en su mitad superior, o las penas superiores en grado cuando concurren dos o más de tales circunstancias. Cuando la finalidad del grupo criminal sea la de cometer delitos de variada índole, los Sres. Fiscales, valorando las circunstancias concurrentes, tomarán en consideración el más grave de ellos conforme al orden establecido en el precepto para determinar la disposición a aplicar a los sujetos activos, valorando que la finalidad primordial del grupo sea la de cometer ese tipo de delitos y no que dicha actuación ilícita se haya realizado de forma esporádica o circunstancial".

SÉPTIMA.- "La coexistencia del delito de asociación ilícita con el delito de organización criminal puede plantear un conflicto de normas cuando el supuesto examinado pueda ser calificado simultáneamente conforme a lo previsto en los arts. 515.1 y 570 bis CP, esto es, en el supuesto de asociaciones ilícitas cuyo objeto exclusivo y finalidad directa sea la comisión de ilícitos penales. En este supuesto, los Sres. Fiscales aplicarán el criterio de alternatividad previsto en el art. 8.4 CP, de conformidad con lo establecido en el art. 570 quáter CP, de modo que deberán aplicar el tipo con pena más grave, esto es, el art. 570 bis".

OCTAVA.- "Siendo los tipos de organización y grupo criminal autónomos respecto de los delitos para cuya comisión se constituyen, se apreciará por los Sres. Fiscales la existencia de un concurso real de delitos entre los tipos previstos en los art. 570 bis o 570 ter y los concretos ilícitos penales ejecutados en el seno de la organización o grupo criminal o a través de las mismas, sin perjuicio, en todo caso, de que la responsabilidad del sujeto activo por los concretos delitos o faltas cometidos en el seno de la agrupación delictiva deba sujetarse a las reglas generales de autoría y participación en el concreto hecho delictivo cometido, y salvo en determinados supuestos en que se haya previsto un subtipo agravado por pertenencia a organización o grupo criminal como se expone en la presente Circular".

NOVENA.- "La pertenencia del sujeto activo a una organización y/o grupo criminal es objeto de subtipos agravados en relación con una serie de delitos cuya perpetración en grupos más o menos organizados es especialmente habitual. En tales supuestos se produce un concurso de normas con el delito de pertenencia o dirección de organización o grupo criminal previstos en los arts. 570 bis y 570 ter, pues precisamente la agravación de la pena en el delito específico correspondiente obedece al aumento del injusto que supone la pertenencia a una organización o grupo criminal, cuya existencia facilita la comisión de actividades ilícitas, asegura la eficacia de las mismas y favorece la impunidad de sus autores.

Para resolver el conflicto, sin vulnerar el principio non bis in idem, los Sres. Fiscales cuidarán de aplicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 570 quáter CP, conforme al criterio de alternatividad, un concurso de delitos entre el art. 570 bis o el art. 570 ter, en su caso, y el tipo correspondiente al delito específicamente cometido con todas sus circunstancias si bien prescindiendo de la agravación específica de organización, cuando la pena así aplicada sea superior a la que prevé el subtipo agravado".

Esta modalidad resulta de muy reducida aplicación penal, ya que la jurisprudencia, con carácter general, para considerar que existe delito de asociación ilícita exige no sólo convenio para delinquir, sino también estabilidad de la organización y estructura jerarquizada. En la *praxis*, por lo general, no se tratará de organizaciones con fines delictivos sino de una organización con fines lícitos, la cual comete además este delito. En el fraude carrusel, en cambio, sí se constituye la organización con la única intención de delinquir.

Y es que con relativa frecuencia, el delito fiscal se erige sobre estructuras societarias y/o complejas operaciones negociales que tienen por objeto minorar la carga tributaria de las operaciones *realmente* realizadas; dificultando su detección y obstruyendo la identificación de las personas *auténticamente* titulares de las manifestaciones de capacidad económica ocultadas en dichas operaciones de genuina *ingeniería elusoria*.

En puridad, cabe destacar que nos hallamos ante un entramado de sujetos que pretenden cometer delitos fiscales, a través de diversos *modus operandi*, entre los que predominan el fraude carrusel, la falsificación de facturas de IVA, el entramado con empresas off shore, etc. Y en relación con el delito de fraude fiscal, lo relevante será que se haya producido la comisión de un delito de fraude contra la Hacienda Pública en el seno de una organización, de manera que el sujeto activo haya intervenido de modo directo en los hechos, y no como un mero integrante de la organización. De otro lado, debe tenerse en cuenta que en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 570 quáter 2 CP, en casos como los descritos, será de aplicación el concurso de leyes previsto en la regla 4ª del art. 8 CP, en virtud del cual “*el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor*”.

c) Que en la defraudación 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.

La letra c) del art. 305 bis CP contempla un subtipo agravado que tipifica la “*utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, de negocios o instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales o de territorios de nula tributación*” que oculten o dificulten la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuota o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

El subtipo agravado de esta letra c) se fundamenta en el incremento del desvalor de la acción, esto es, en la mayor peligrosidad objetiva de la conducta defraudatoria, que se pone de manifiesto cuando el sujeto utiliza alguno de los medios o instrumentos contemplados en el precepto, dificultando de ese modo la identificación del obligado

**Actas del III Congreso Internacional de la FICP, Alcalá de Henares, Madrid (España),
septiembre de 2022.**

tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuota o del patrimonio de ese obligado o responsable.

En esta modalidad, resulta necesaria la presencia de un interviniente que sea cómplice y que contribuya, de esta manera, en la ulterior comisión de un delito, colaborando o participando en el fraude fiscal bajo la forma del “*extraneus*”. Ello no quiere decir que la delimitación entre la cooperación necesaria y la complicidad simple en este delito deba establecerse en atención a este subtipo agravado, por lo que habrá que estarse al caso concreto y castigar penalmente las distintas formas de participación delictiva en los tipos penales correspondientes, ya sea el tipo básico, agravado o atenuado.

En la versión anterior a la reforma operada por la LO 7/2012, este subtipo agravado se limitaba al uso de personas interpuestas que pudiese llegar a dificultar la identificación del obligado tributario, siendo aplicable tanto para los casos de personas físicas como jurídicas.

Sin embargo, tras la reforma, el precepto se refiere ahora explícitamente tanto al empleo de personas físicas como de personas jurídicas o de entes sin personalidad jurídica interpuestos para ocultar la verdadera situación tributaria. Pero se alude, además, a la utilización de instrumentos fiduciarios o de paraísos fiscales o de nula tributación. Esta modalidad resulta aplicable aquellos supuestos en los que la ocultación de la identidad del obligado tributario o del responsable se produce por la utilización de las conocidas como “sociedades pantalla o fachada”. A este respecto, conviene mencionar la teoría del levantamiento del velo en las sociedades, con el fin de atribuir la autoría de la defraudación tributaria en relación con ciertos tributos. Esta teoría tiende a identificar a las personas físicas que se ocultan bajo la apariencia de una sociedad, que persiguen algunos fines ilícitos. Por ello, resultará necesario analizar cada caso concreto y comprobar si la sociedad en cuestión se trata de una mera ficción o si, por el contrario, ostenta una actividad real en el tráfico jurídico mercantil, sometida al Impuesto de Sociedades y a las relaciones jurídico-tributarias con la Hacienda Pública.

Cabe afirmar que la finalidad de estos medios, instrumentos o artificios, no se limita a mantener la opacidad del obligado tributario o del responsable del delito, ya que puede perseguir otra finalidad.

Por otro lado, respecto de los paraísos fiscales y territorios de nula tributación, para su identificación hay que acudir a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de

prevención del fraude fiscal, cuya Disposición Adicional Primera establece una serie de conceptos interpretativos de gran utilidad. En efecto, al margen de remitir a la determinación reglamentaria de países o territorios, añade una serie de criterios, tales como la inexistencia de convenios que eviten la doble imposición internacional, la inexistencia de un intercambio efectivo de información tributaria o bien *“cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda”*.

En relación a la utilización de paraísos fiscales, más bien se trataría de “territorios opacos”, al referirse a países que no colaboran con las Haciendas, ni tan siquiera con los tribunales de otros países.

Ahora bien, este subtipo no es extensible a cualquier supuesto de mera o simple interposición societaria, sino a aquellos particularmente elaborados y complejos. Como se destaca en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 512/2017, de 5 septiembre, *“(…) nuestra jurisprudencia ha sido restrictiva a la hora de considerar aplicable el citado subtipo penal agravado del antiguo artículo 305.1. a) del CP, distinguiendo la mera utilización de la sociedad interpuesta como mecanismo para la acción defraudatoria, de la utilización de la entidad interpuesta como medio para facilitar la impunidad. De este modo la jurisprudencia viene diferenciando la utilización sencilla de una sociedad interpuesta, de los auténticos mecanismos de compleja ingeniería financiera, los llamados "entramados societarios". Reserva nuestro Tribunal Supremo estos últimos supuestos al citado subtipo penal agravado. Así se indica en la sentencia del T. Supremo de 5 de diciembre de 2012, Caso Ballena Blanca, ponente Excmo. Sr. Berdugo. En el presente caso estamos muy lejos del citado "entramado financiero", siendo así que únicamente contamos con una sociedad interpuesta, radicada en una paraíso fiscal como es Panamá, denominada Ancona Corporation S.A.”* (FJ Segundo).

2. A modo conclusión.

Puede apreciarse que la redacción del artículo 305.1 bis CP hace alusión a tres tipos agravados que se erigen como un mayor desvalor de la conducta punible, y que tras la última reforma penal se ha visto atendida esta situación estableciendo un límite mínimo a imponer por el nuevo art. 305 bis de dos años de prisión, a diferencia de las leyes anteriores que disponían mínimos punitivos que oscilaban entre los 2 años, 6 meses y un

**Actas del III Congreso Internacional de la FICP, Alcalá de Henares, Madrid (España),
septiembre de 2022.**

día de prisión (LO 15/2003) y tres años y un día (LO 5/2010), y un máximo de seis años de prisión, como se ha indicado. Ahora bien, esta reducción del límite inferior punitivo a los 2 años de prisión no es en absoluto una cuestión que resulte ociosa, por cuanto que para el eventual condenado por un delito contra la Hacienda Pública del tipo agravado, este límite permitirá una condena cuya ejecución pueda dejarse en suspenso (ex art. 80.2.2ª CP). De igual manera, la apreciación de una atenuante muy cualificada permitirá la rebaja en grado de la pena, por lo que si partimos de una pena mínima de 2 años de prisión, resultará más beneficioso que su rebaja desde los 2 años y 6 meses (LO 15/2003) o desde los 3 años de prisión (LO 5/2010). Así, aplicando las reglas penológicas de la norma punitiva, la pena mínima de 2 años de prisión posibilitaría, en caso de apreciación de una atenuante muy cualificada, la imposición de una pena de prisión de entre 1 y 2 años (en caso de rebaja en un grado) o de entre 6 meses y 1 año de prisión (en caso de rebaja en dos grados).

En esta tesitura, podríamos plantearnos realmente si tratándose de un tipo de delito fiscal agravado, la pena establecida en su límite mínimo permite la no entrada en prisión del sujeto activo del delito. Esto es así y puede que conjugue con los instrumentos y fines del Derecho penal, más aún para delincuentes “fiscales”, que sufren la amenaza del *ius puniendi* ante situaciones de hecho de naturaleza tributaria. No olvidemos que la finalidad de la Administración tributaria será recaudar, valiéndose de la maquinaria pesada del Estado: el Derecho penal. Pero el objetivo y fin último del legislador penal español y de la Administración tributaria no es, de manera directa, que un defraudador ingrese en prisión, tanto en su modalidad básica como agravada. Quizá por ello el legislador parece proteger las defraudaciones de más de 600.000 euros de cuota defraudada, así como cuando existen testaferros de por medio o se cometan en el seno de una organización criminal.

En este sentido encontramos la STS 31/2012, de 19 enero, que imponiendo el tipo agravado al sujeto activo del delito, le aplica la atenuante de la “pena de banquillo”, dejando la pena prisión de dos años en suspenso, lo que impide la entrada en un establecimiento penitenciario para cumplir condena -cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 80 y ss., del CP-. Así, se dispone que "*Que debemos condenar y condenamos a Gervasio , en concepto de autor de un delito contra la Hacienda Pública (derivado del incumplimiento de la obligación de abonar la cuota debida en concepto de Impuesto sobre el Valor añadido Ejercicio 1995), tipo agravado por la especial*

trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado, ya definido, apreciando la atenuante analógica de dilaciones indebidas, como muy cualificada, a las penas de prisión menor de dos años".

Empero, el legislador penal elevó el límite superior de la pena de 5 a 6 años, para el tipo agravado, para poder sancionar aquellas conductas más graves -dentro de los tipos agravados- de aquellos defraudadores fiscales, de modo que tiene un doble efecto sustancial: la consideración, llegado el caso -si supera los 5 años de prisión- de pena grave⁷ en lugar de menos grave, y la ampliación del plazo de prescripción de 5 a 10 años⁸, para todos los casos agravados, toda vez que para calcular el plazo de prescripción se atiende a la pena en abstracto.

⁷ En ese sentido, señala el CP en su artículo 33.2 b) que es pena grave “*la prisión superior a cinco años*”. En cambio, será pena menos grave, en virtud del artículo 33.3. a) “*la prisión de tres meses hasta cinco años*”.

⁸ Señala el artículo 133. 1 que “*Las penas impuestas por sentencia firme prescriben:*

- I.** *A los 30 años, las de prisión por más de 20 años.*
- II.** *A los 25 años, las de prisión de 15 o más años sin que excedan de 20.*
- III.** *A los 20, las de inhabilitación por más de 10 años y las de prisión por más de 10 y menos de 15.*
- IV.** *A los 15, las de inhabilitación por más de seis años y que no excedan de 10, y las de prisión por más de cinco años y que no excedan de 10.*
- V.** *A los 10, las restantes penas graves.*
- VI.** *A los cinco, las penas menos graves.*
- VII.** *Al año, las penas leves”.*