

Proyecto de Reforma del Delito Fiscal

El 7 de septiembre de 2012, el Boletín Oficial de las Cortes Generales publicaba el Proyecto de Ley Orgánica por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (el "**Proyecto**").

Dicho Proyecto incluye una reforma muy trascendente de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social y nace en paralelo al Proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOCG de 13 de julio de 2012).

Contenido

1. Novedades introducidas en la configuración del delito de defraudación a la Hacienda Pública.
2. La nueva configuración de la regularización tributaria
3. Nueva circunstancia de atenuación
4. Nuevo tipo agravado
5. Otras modificaciones relevantes

1. Novedades introducidas en la configuración del delito de defraudación a la Hacienda Pública.

Las reformas proyectadas en el delito de defraudación tributaria son básicamente tres:

Se modifica la redacción del artículo 305.1 del Código Penal en los siguientes términos:

"El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, **salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo**".

Aunque en apariencia la modificación del artículo pudiera parecer poco significativa, la redacción propuesta permite defender que se ha introducido un importante cambio en el plazo de prescripción penal. Porque, en adelante, el delito de defraudación tributaria sólo se habrá de considerar cometido cuando la autoridad tributaria dé inicio a sus actuaciones de comprobación o averiguación, ya que, a partir de ese momento, no se puede regularizar la situación tributaria. De este modo, el momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción penal se puede llegar a prolongar cuatro años más respecto de lo hoy vigente y, por tanto, el delito prescribir, no a los cinco años, sino a los nueve. Hay que tener en cuenta que, una vez cometida la defraudación, la autoridad tributaria puede tardar cuatro años (a contar desde el fin del período voluntario para la

liquidación del impuesto) en iniciar actuaciones de comprobación, y sólo en ese momento, cuando las inicia y notifica, el delito ya se puede considerar consumado y, por lo tanto, su prescripción prolongarse, a partir de ahí, cinco años más.

Novedoso es, igualmente, el párrafo segundo del art. 305.1, que señala:

“la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”

Con este párrafo se intenta criminalizar, definitivamente, la presentación sistemática de autoliquidaciones sin ingreso que, conforme a criterios doctrinales y jurisprudenciales ampliamente mayoritarios, no tiene encaje en el tipo actual del art. 305, de acuerdo con lo que la Inspección Fiscal viene reclamando hace años (Primer Informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia, en Materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, diciembre 2006).

Por otra parte, el criterio para la determinación de la cuota defraudada (120.000 €) en los tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, **periódicos o de declaración periódica** (cómputo del período impositivo íntegro y si éste es inferior a doce meses, cómputo del año natural) (**art. 305.2**), sufre una importante excepción cuando la defraudación se lleve a cabo **en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. En este caso, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada de 120.000 €.**

2. La nueva configuración de la regularización tributaria

El art. 305.4, contiene una nueva definición de lo que se ha de entender por regularización tributaria:

“Se considerará regularizada la situación tributaria **cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria**, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

Se termina, pues, definitivamente, con la duda acerca de si la regularización tributaria exigía sólo el reconocimiento de la deuda o, además, había que proceder al pago, porque a partir de que el

texto de la reforma sea Ley sólo se podrá decir que ha regularizado quien haya pagado la deuda tributaria.

Además, el párrafo segundo también parece querer terminar con la vieja discusión acerca de si prescrita administrativamente la deuda tributaria (cuatro años), se puede perseguir ésta por la vía penal. Hay que tener en cuenta que, hoy por hoy, el plazo de prescripción penal del delito de defraudación tributaria, en todos los supuestos, es de cinco años. Pero en el Proyecto, para supuestos agravados, como veremos, es de diez años y, además, para el nuevo tipo básico el plazo de prescripción podría ser de hasta nueve años, como antes hemos visto. Esto implicaría que Hacienda o el Ministerio Fiscal o un Juez de Instrucción podrían perseguir el delito nueve años después de cometido, si bien durante todo ese período el obligado tributario podría regularizar en cualquier momento, tal y como establece el nuevo párrafo.

Finalmente, en este ámbito de la regularización, el párrafo tercero vuelve a no aclarar si el delito fiscal puede considerarse delito previo del blanqueo de capitales, aunque si quien regulariza no delinque (la regularización excluye el delito no, como ahora, la punibilidad) no puede, entonces, cometer haber blanqueo porque no hay delito previo.

3. Nueva circunstancia de atenuación

El art. 305. 6 crea nuevas circunstancias de atenuación, estableciendo que:

“Los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

Coherente con una política criminal que beneficie la regulación, hasta donde sea posible, es la atenuante que permita imponerle al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, cuando se satisfaga la deuda antes de los dos meses desde la citación judicial como imputado, más compleja, y de resultados más inciertos, es el estímulo a la colaboración activa que se introduce respecto de otros partícipes en el delito.

4. Nuevo tipo agravado

El Proyecto crea un nuevo tipo agravado en el propuesto **art. 305 bis**, que impone una pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años (mucho más severa que la prevista en el tipo agravado vigente del art. 305, párrafo segundo), en los siguientes casos.

- i.) **Cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros**, diferente al texto actual que se refiere sólo a la especial trascendencia y gravedad de lo defraudado se refiere el texto vigente. La cuantía seleccionada se ajusta a lo que la jurisprudencia (por

ejemplo, STS 31/2012, de 19 de enero) entendía por una defraudación de especial trascendencia o gravedad.

- ii.) **Cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal** (a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios, se refiere el texto **vigente**). El problema, en este caso, es tener presente que no se debe de poder proyectar esta agravante cuando se esté aplicando, para apreciar la existencia del delito, el criterio del art. 305.2, apartado a).
- iii.) Cuando 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.

5. Otras modificaciones relevantes

El propuesto art. **305.5, párrafo primero**, permite a la Administración tributaria, cuando ésta apreciare indicios de haberse cometido delito, liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Mientras que, en el primer caso, se autoriza a seguir la tramitación ordinaria, con sujeción al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria, en el segundo, se seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

Decisión llamativa es la del **párrafo tercero** de este precepto, que dispone que la existencia del procedimiento penal no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria, pudiendo, la Administración tributaria, iniciar las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. En el caso de que no se pueda prestar, en todo o en parte, garantía, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

Por último, lo que en el texto vigente y en el del Proyecto es el tipo del art. **305.3**, que integra las **conductas defraudatorias cometidas contra la Hacienda Pública de la Unión Europea** (expresión que sustituye a la de Comunidad Europea en el texto vigente) se modifica sustancialmente, i) porque en la nueva configuración del Proyecto, el tipo del art. 305.3, inciso primero, mantiene la cuantía de la cuota defraudada en los 50.001 € pero referida al período "de un año natural"; ii) porque en esta misma figura, **"en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva"**, el delito se podrá perseguir **"desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado"**; iii) porque se crea un **tipo atenuado**, que castiga la conducta con una pena de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la cuantía defraudada y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social de seis meses a dos años, para los casos en los que **la cuantía de lo defraudado sea superior a 4.000 y no llegue a superar los 50.000 €**.

CONTACTO

Oficina Madrid

Paseo de la Castellana 110 (28046 Madrid)

Tel.: +34 91 590 75 00

José Antonio Caínzos

Socio Director del Departamento de Litigios y Arbitrajes

joseantonio.cainzos@cliffordchance.com

Bernardo del Rosal

Of Counsel del Departamento de Litigios y Arbitrajes

bernardo.delrosal@cliffordchance.com

Pablo Serrano de Haro

Socio Director del Departamento de Derecho Fiscal

pablo.serrano@cliffordchance.com

Fernando Giménez-Alvear

Abogado del Departamento de Litigios y Arbitrajes

fernando.gimenez-alvear@cliffordchance.com

Esta publicación no es exhaustiva ni cubre todos los aspectos de los temas analizados, no estando diseñada para prestar asesoramiento legal o de otro tipo.

www.cliffordchance.com

Clifford Chance, Paseo de la Castellana 110, 28046 Madrid, Spain
© Clifford Chance S.L. 2012
Clifford Chance S.L.

Abu Dhabi ■ Amsterdam ■ Bangkok ■ Barcelona ■ Beijing ■ Brussels ■ Bucharest ■ Casablanca ■ Doha ■ Dubai ■ Düsseldorf ■ Frankfurt ■ Hong Kong ■ Istanbul ■ Kyiv ■ London ■ Luxembourg ■ Madrid ■ Milan ■ Moscow ■ Munich ■ New York ■ Paris ■ Perth ■ Prague ■ Riyadh* ■ Rome ■ São Paulo ■ Shanghai ■ Singapore ■ Sydney ■ Tokyo ■ Warsaw ■ Washington, D.C.

*Clifford Chance tiene un acuerdo de colaboración con Al-Jadaan & Partners Law Firm en Riad