

### 3 Reparación del daño en los delitos contra la hacienda pública: atenuante simple o atenuante muy cualificada

Reparation of damage in crimes against the public treasury: simple mitigating or highly qualified mitigating

**ALFONSO CHOZA CORDERO**

*Abogados de Cuatrecasas*

**ADRIANA RIZO LEÓN**

*Abogados de Cuatrecasas*

ISSN 1889-4380

Revista Aranzadi Doctrinal 4

#### Sumario:

- I. Introducción
- II. Circunstancia atenuante simple de reparación del daño
- III. Circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño
- IV. Tipo atenuado del art. 305.6 del código penal
- V. Conclusiones

#### RESUMEN:

Delitos contra la Hacienda Pública. Análisis jurisprudencial de la atenuante de reparación del daño en los delitos contra la Hacienda Pública.

**PALABRAS CLAVE:** Delitos contra la Hacienda Pública - Circunstancia atenuante de reparación del daño - Circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño

#### ABSTRACT:

Offence against the public treasury. Jurisprudential analysis of mitigating circumstances to compensate damages in offences against the public treasury.

**KEYWORDS:** Offence against the public treasury - Mitigating circumstances to compensate damages - Highly qualified mitigating circumstances to compensate damages

**Fecha recepción original:** 24 de Febrero de 2020

**Fecha aceptación:** 27 de Febrero de 2020

#### I. INTRODUCCIÓN

El delito contra la Hacienda Pública del [art. 305](#) del [Código Penal](#) (en adelante CP) castiga con las siguientes penas a los que defrauden a la Hacienda Pública más de 120.000 euros (atendiendo a las reglas de determinación del [art. 305.2](#) del CP) sin haber procedido a su regularización tributaria:

- Pena de prisión de 1 a 5 años.
- Pena de multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada.

Por su parte, el [art. 305 bis](#) del CP prevé un tipo cualificado (pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada) cuando:

- La cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.
- La defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- Se hayan utilizado los instrumentos a los que se refiere el artículo para ocultar o dificultar 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.

En relación con estos delitos, es relativamente frecuente que los condenados obtengan importantes rebajas en las penas a través de la circunstancia atenuante de reparación del daño del [art. 21.5](#) del CP, que puede apreciarse como “simple” (se aplicará la pena en su mitad inferior) o “muy cualificada” (se aplicará la pena inferior en uno o dos grados), o a través del tipo atenuado específico previsto en el [art. 305.6](#) del CP.

Ahora bien, ¿ha de abonarse el total de la deuda tributaria para poder beneficiarse de la atenuante de reparación del daño?, ¿hasta qué momento puede abonarse la deuda tributaria para que se aplique la atenuante de reparación del daño?, ¿cómo ha de realizarse el pago?, ¿qué requisitos han de concurrir para que se aprecie la circunstancia atenuante simple de reparación del daño?, ¿cuándo podrá apreciarse la atenuante muy cualificada de reparación del daño?, ¿es necesario el reconocimiento de los hechos para que se aplique esta atenuante?.

Trataremos de dar respuesta a estas cuestiones en este artículo, analizando la jurisprudencia mayoritaria de nuestros Tribunales. A continuación, pasamos a analizar:

- La circunstancia atenuante simple de reparación del daño.
- La circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño.
- El tipo atenuado específico del [art. 305.6](#) del CP.

## II. CIRCUNSTANCIA ATENUANTE SIMPLE DE REPARACIÓN DEL DAÑO

La circunstancia atenuante simple de reparación del daño se configura en los [arts. 21.5](#) y [66.1.1](#) del CP, de los que se desprende que el Juzgador podrá aplicar la pena en su mitad inferior si el culpable ha reparado el daño ocasionado a la víctima, o ha disminuido sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.

En lo que respecta a los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia viene exigiendo los siguientes requisitos para apreciar la concurrencia de la circunstancia atenuante simple de reparación del daño:

- Pago significativo para la reparación del daño que implique el mayor esfuerzo posible.
- Pago anterior a la celebración del juicio oral.
- Pago efectivo.
- Pago voluntario.

Pasamos a analizar estos requisitos con más detalle:

### i) Pago significativo para la reparación del daño que implique el mayor esfuerzo posible.

El pago total o incluso parcial de la deuda tributaria puede dar lugar a la circunstancia atenuante de reparación del daño, si concurren el resto de los requisitos antes referidos.

Ahora bien, para que el pago parcial de la deuda tributaria pueda dar lugar a la circunstancia atenuante de reparación del daño, la jurisprudencia viene exigiendo que el importe abonado de la deuda tributaria:

- Sea “significativo” o “relevante” e implique el mayor esfuerzo posible al alcance del acusado.
- No sea meramente simbólico.

*Pago significativo o relevante que implique el mayor esfuerzo posible al alcance de acusado:*

Según la Audiencia Provincial de Vizcaya<sup>1</sup>, “*lo trascendente para apreciar la atenuante es que la reparación pueda considerarse relevante en atención a las circunstancias del caso y del culpable*”. Por tanto, el importe abonado de la deuda tributaria ha de ser ‘relevante’ o ‘significativo’ para que pueda dar lugar a la aplicación de la circunstancia atenuante simple de reparación del daño.

Además, ha de acreditarse que el importe abonado por el acusado de la deuda tributaria, a efectos de la reparación del daño, implicó el mayor esfuerzo a su alcance; es decir, que éste no podría haber satisfecho un mayor importe económico de la deuda tributaria.

Así se desprende, por ejemplo, de la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 159/2009 de 30 de diciembre](#) (JUR 2010, 235143), en la que se acordó no haber lugar a la circunstancia atenuante simple de reparación del daño porque, el acusado, siendo solvente, únicamente abonó una cuarta parte de la deuda tributaria (cantidad que la Audiencia Provincial no consideró “significativa”). La Sentencia destacó el hecho de que no quedó acreditado que el importe de la deuda tributaria abonada supusiera el “mayor esfuerzo” posible por parte del acusado para la reparación del daño.

Por tanto, como se ha mencionado, para determinar si el importe de la deuda abonada por el acusado a efectos de la reparación del daño es significativo o no, habrá de tenerse en cuenta las circunstancias económicas del mismo, por lo que la casuística en torno al concepto de “pago significativo” es muy amplia. A modo de ejemplo, la Audiencia Provincial de Madrid<sup>2</sup> aplicó la circunstancia atenuante simple de reparación del daño a un acusado que pagó únicamente el 4,37 % de la deuda tributaria al considerar que “*la cantidad ingresada resulta en sí misma significativa, especialmente si se pone en relación con las posibilidades económicas presumibles en el acusado, cuyos recursos económicos se cifran en la percepción de un sueldo y en la participación como accionista en diversas sociedades que no consta que hayan repartido dividendos*”.

*Exclusión de pagos simbólicos, irrisorios o insignificantes.*

Lo expuesto en el apartado anterior no supone que todo pago parcial de la deuda tributaria pueda dar lugar automáticamente a la aplicación de la circunstancia atenuante de reparación del daño. A efectos de la atenuante, quedan excluidos aquellos pagos parciales “simbólicos” de la deuda tributaria que no impliquen el mayor esfuerzo al alcance del acusado y que se hagan, únicamente, con el objetivo de invocar la circunstancia atenuante. Esta exclusión resulta lógica, pues pretende evitar “*un fraude de ley mediante el ingreso de cantidades irrelevantes para la reparación del daño*”<sup>3</sup>.

A modo de ejemplo, la Audiencia Provincial de Asturias<sup>4</sup> denegó la aplicación de la circunstancia atenuante simple de reparación del daño en un supuesto en el que el condenado ingresó una cantidad insignificante (1.500 euros) en relación con el importe de la deuda tributaria (142.524,95 euros). Dicha Sentencia señaló, citando al Tribunal Supremo, la necesidad de excluir “*la atenuante de reparación cuando esta es irrisoria en relación al daño producido y no se acredita ningún esfuerzo del autor por dar satisfacción a la víctima, sino solo una estrategia para*

*beneficiarse de una atenuación penal”.*

En idéntico sentido, la Audiencia Provincial de las Islas Baleares<sup>5)</sup> declaró no haber lugar a la aplicación de la circunstancia atenuante de reparación del daño en un supuesto en el que, ascendiendo la deuda tributaria a 127.254,45 euros, el acusado ingresó a efectos de la reparación del daño la cantidad de 6.000 euros. En concreto, la Ilma. Audiencia Provincial señaló, también citando al Tribunal Supremo, que *“no se trata de conceder efecto atenuatorio a acciones ficticias, que únicamente pretenden buscar la aminoración de la respuesta punitiva sin contribuir de modo eficiente y significativo a la efectiva reparación del daño ocasionado”.*

En definitiva, para que se aprecie la atenuante simple de reparación del daño en los delitos contra la Hacienda Pública, el acusado ha de hacer un pago “significativo” de la deuda tributaria, que no sea meramente “simbólico” y que implique el mayor esfuerzo posible a su alcance.

#### ii) Pago anterior a la celebración del juicio oral.

Del propio tenor literal del [art. 21.5](#) del CP se desprende que, para que la circunstancia atenuante de reparación del daño opere, la reparación ha de llevarse a cabo antes de la celebración del acto del juicio oral.

Si la reparación del daño se lleva a cabo durante el transcurso de las sesiones del plenario, ello no dará lugar, en principio, a la atenuante de reparación del daño del [art. 21.5](#) del CP, aunque, según la Audiencia Provincial de Vizcaya<sup>6)</sup>, citando al Tribunal Supremo<sup>7)</sup>, ello podrá dar lugar a una atenuante analógica, según las circunstancias del caso. En concreto, la Audiencia Provincial de Vizcaya recogió en la citada Sentencia que *“(…) se aprecia la circunstancia siempre que los efectos que en el precepto se prevén se hagan efectivos en cualquier momento del procedimiento, con el tope de la fecha de celebración del juicio. La reparación realizada durante el transcurso de las sesiones del plenario queda fuera de las previsiones del legislador, pero según las circunstancias del caso puede dar lugar a una atenuante analógica”.*

#### iii) Pago efectivo.

En lo que respecta a los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia viene exigiendo para la apreciación de la circunstancia atenuante simple de reparación del daño que el acusado haya realizado el pago de la deuda tributaria de manera efectiva.

Según la jurisprudencia, del tiempo verbal empleado por el [art. 21.5](#) del CP (“haber procedido”) se desprende que el legislador requiere para la atenuación de la pena que el culpable haya reparado el daño o disminuido los efectos del delito, de manera efectiva, antes de la celebración del juicio. En concreto, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya<sup>8)</sup> anteriormente citada, que recoge, a su vez, jurisprudencia del Tribunal Supremo, señaló que *“el tiempo verbal que emplea el texto legal excluye toda promesa o garantía de hacerlo en el futuro”.*

Por este motivo, nuestros Tribunales vienen rechazado mayoritariamente la aplicación de la atenuante de reparación del daño en supuestos en los que los acusados, en lugar de abonar la deuda tributaria de manera efectiva, para reparar el daño, ofrecieron otros mecanismos no equivalentes al pago, como son los siguientes (entre otros):

#### Aval:

Según el Tribunal Supremo<sup>9)</sup>, a efectos de la reparación del daño, la presentación de un aval no equivale al pago efectivo de la deuda tributaria. En concreto, el Tribunal Supremo consideró la presentación del aval como una circunstancia indicativa de la falta de voluntad del acusado de reparar el daño, puesto que la obtención del propio aval corroboró la solvencia del acusado sin que hubiera satisfecho la deuda tributaria.

En particular, el Tribunal Supremo señaló que *“(…) tiene razón el Tribunal de instancia cuando rechaza que el aval pueda equivaler al pago. Es más, si la consecución por el acusado de un aval reveló su solvencia, el hecho de que no efectuase ingreso alguno antes del juicio oral confirma que nunca estuvo en su ánimo reparar los efectos del delito pagando a la Hacienda Pública el impuesto eludido. El aval constituye una garantía para el acreedor de que cobrará su crédito, pero cuando la obligación nace de un delito no es una garantía de pago futuro por un tercero, sino el pago efectivo por el propio autor, lo que se convierte en presupuesto de la atenuante cuya razón de menor culpabilidad nunca debe ser olvidada”.*

#### Ofrecimiento de embargo preventivo de bienes:

Según la jurisprudencia, ofrecer la posibilidad de que se proceda al embargo preventivo de unos bienes a efectos de reparar el daño ocasionado a la Hacienda Pública tampoco es equivalente al pago efectivo de la deuda tributaria, por lo que, en principio, ello tampoco daría lugar a la aplicación de la circunstancia atenuante simple de reparación del daño.

Así, la Audiencia Provincial de Barcelona<sup>10)</sup> denegó la apreciación de la atenuante por reparación del daño en un supuesto en el que el acusado ofreció el embargo preventivo de determinadas obras de arte para tratar de reparar el daño ocasionado a la Hacienda Pública, concluyendo que el ofrecimiento de un embargo preventivo no equivale a la reparación del daño. En concreto, la Audiencia Provincial concluyó que *“(…) la reparación a la Hacienda Pública total o parcial, que contempla la atenuante del [artículo 21.5](#) del CP no ha tenido lugar. El embargo preventivo de las obras de arte solicitado y no acordado tampoco equivale a la reparación del daño a la víctima. Pues no implica una efectiva reparación total o parcial”.*

#### Ofrecimiento de bienes supeditado a la sentencia condenatoria:

Según la jurisprudencia analizada, ofrecerse a reparar el daño para el caso de que, finalmente, recaiga una Sentencia condenatoria, tampoco equivale a reparar el daño de manera efectiva antes de la celebración del Juicio Oral.

Así lo afirmó el Tribunal Supremo en su [Sentencia núm. 277/2018 de 8 de junio](#) (RJ 2018, 3196), en la que declaró no haber lugar a la circunstancia atenuante simple de reparación del daño en un supuesto en el que el acusado manifestó, para el caso de que finalmente se le condenara por los delitos contra la Hacienda Pública investigados, la posibilidad de reparar el daño a través de la entrega de diversos bienes inmuebles.

En concreto, el Tribunal Supremo señaló que *“Reparar el daño es algo sustancialmente diferente a ofrecerse a reparar el daño (¡solo si resulta obligado!). Y hacer proclamación expresa de lo que ordena la ley (del cumplimiento de sus obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros) no puede determinar una atenuación (…). La víctima no necesita que le repitan sus derechos [art. 1911](#) del [Código Civil](#) (...), sino que se los hagan efectivos”.*

#### iv) Voluntariedad del pago.

Para que pueda apreciarse la circunstancia atenuante por reparación del daño, el acusado ha de haber abonado la deuda tributaria (total o parcialmente) de manera voluntaria o espontánea.

En lo que respecta a los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia entiende que no concurre el requisito de la voluntariedad cuando

el acusado repara el daño o disminuye sus efectos (es decir, paga toda o parte de la deuda tributaria), no por iniciativa propia, sino tras la notificación de un embargo preventivo o de un requerimiento judicial, entre otros.

A modo de ejemplo, la Audiencia Provincial de Barcelona<sup>11)</sup>, entendió que no concurre el requisito de voluntariedad exigido para la circunstancia atenuante de reparación del daño cuando el acusado ofrece a la Agencia Tributaria, como forma de reparación del daño, un bien inmueble respecto del que ésta ya le ha notificado el embargo preventivo.

En concreto, esta Audiencia Provincial denegó la aplicación de la circunstancia atenuante de reparación del daño alegando que *“no puede considerarse que el acto del acusado sea voluntario desde el momento en que viene provocado por una notificación de embargo, por la Agencia Tributaria, del bien inmueble respecto del cual pretende una dación en pago. Igualmente, pese a lo que se afirma en el recurso, se trata de la cesión de un crédito respecto del cual se desconoce si podrá materializarse en el futuro y tampoco es líquido ni liquidable. No es de extrañar, por todo ello, que haya sido rechazado por la Agencia Tributaria (aquí ente perjudicado) como forma de reparación”*.

De igual forma, tampoco es suficiente para apreciar la atenuante de reparación del daño el hecho de que se haya decretado el embargo de bienes del acusado para garantizar las responsabilidades civiles que pudieran derivar de los delitos contra la Hacienda Pública. Así lo estableció el Tribunal Supremo<sup>12)</sup>, al entender que esta circunstancia atenuante requiere *“cierta espontaneidad, una voluntariedad que se concrete en algo más que en la mera sujeción a las consecuencias del proceso y de la ulterior condena”*.

Por otro lado, según la Audiencia Provincial de Barcelona<sup>13)</sup>, tampoco concurre el requisito de voluntariedad exigido para la circunstancia atenuante de reparación del daño cuando el acusado, habiendo sido requerido judicialmente para que garantice la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública, aporta determinados bienes, como caución.

En concreto, la Audiencia Provincial de Barcelona señaló que, en el caso descrito, *“resulta imposible estimar que ha existido una reparación del daño sufrido por la víctima o una voluntad de los acusados por disminuir los perjuicios causados por el delito. Los acusados tan sólo han cumplido con el requerimiento contenido en el auto de admisión de la querrela, y han ofrecido al Juzgado unos vehículos, nada más”*.

### III. CIRCUNSTANCIA ATENUANTE MUY CUALIFICADA DE REPARACIÓN DEL DAÑO

De conformidad con el [art. 66.1.2](#) del CP, el Juzgador podrá aplicar la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley cuando concurra la circunstancia atenuante “muy cualificada” de reparación del daño (entre otras).

Ahora bien, el [Código Penal](#) no especifica los requisitos que han de concurrir para que la circunstancia atenuante de reparación del daño pueda apreciarse como “muy cualificada”, por lo que será el Juzgador quien, atendiendo a las circunstancias concurrentes, decida si la circunstancia ha de apreciarse como “simple” o como “muy cualificada” y si procede rebajar la pena, bien en un grado, bien en dos grados. Por consiguiente, la casuística en torno a la cualificación de la circunstancia atenuante de reparación del daño es muy amplia.

En lo que respecta a los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia ha ido estableciendo los requisitos adicionales que han de concurrir en la circunstancia atenuante de reparación del daño para que ésta pueda ser apreciada como muy cualificada.

Con carácter general, la jurisprudencia entiende que *“ha de concurrir un plus que revele una especial intensidad en los elementos que integran la atenuante”*<sup>14)</sup>. De la jurisprudencia analizada se desprende que la atenuante muy cualificada puede apreciarse cuando concurre una especial relevancia en algunos de los siguientes elementos, entre otros:

- Pago total de la deuda tributaria y verificación de un especial esfuerzo del acusado para mitigar o compensar las consecuencias del delito.
- El pago debe hacerse de forma rápida y, en todo caso, antes de la celebración del Juicio Oral.
- El reconocimiento de los hechos puede ser valorado positivamente.

Pasamos a analizar estos requisitos más detenidamente.

#### i) Pago total de la deuda tributaria y verificación de un especial esfuerzo del acusado para mitigar o compensar las consecuencias del delito.

Para la apreciación de la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño será necesario, en principio, que el acusado haya abonado el total de la deuda tributaria.

A efectos de la reparación del daño, el “total” de la deuda tributaria comprende, de conformidad con el [art. 58](#) de la [Ley General Tributaria](#), la cuota tributaria más los intereses de demora. Así se recoge, por ejemplo, en la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 56/2016, de 1 de febrero](#) (ARP 2016, 260), que estableció que *“en lo tocante al delito Fiscal, es evidente que la reparación del daño ha de ser el reintegro de la deuda tributaria completa. Y en este caso, la deuda tributaria comprende, conforme al [art. 58](#) de la L.G.T. [\(RCL 2003, 2945\)](#), tanto la cuota a ingresar, como los intereses de demora”*.

La jurisprudencia analizada viene denegando la aplicación de la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño cuando el acusado no ha abonado el total de la deuda tributaria, por no haber abonado los intereses. A modo de ejemplo, citamos las siguientes Sentencias:

- [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010 de 15 de enero](#) (ARP 2010, 601), que declaró no haber lugar a la apreciación de la atenuante muy cualificada por reparación del daño debido a que, entre otras cuestiones, el acusado únicamente abonó el principal de la deuda tributaria, pero no los intereses. En concreto, la Sentencia señaló que *“ello, por sí solo, ya no justifica la cualificación de la atenuante por no ser la reparación en absoluto total sino parcial”*. En este caso, la Audiencia Provincial de Barcelona apreció la concurrencia de la atenuante simple, en lugar de la muy cualificada.
- [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 623/2006 de 21 de junio](#) (ARP 2007, 195), en la que también se denegó la circunstancia atenuante muy cualificada por reparación del daño y, en su lugar, sólo se apreció la circunstancia atenuante simple. El motivo principal por el que la Audiencia Provincial de Barcelona denegó la atenuante muy cualificada fue porque el acusado no abonó el total de la deuda tributaria. Es decir, de nuevo el acusado ingresó el principal de la deuda tributaria, pero no los intereses.

Por consiguiente, para que se aprecie la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño, será necesario, en principio, que se abone el total de la deuda tributaria (incluyendo los correspondientes intereses).

En cualquier caso, como tiene declarado la Audiencia Provincial de Barcelona<sup>15)</sup>, *“ello no supone que siempre que la reparación sea íntegra deba*

apreciarse la atenuante como muy cualificada”.

Si el acusado abona el total de la deuda tributaria, pero el Juzgador no aprecia un especial esfuerzo en su conducta para mitigar las consecuencias del delito, podría denegar la cualificación de la atenuante. Así lo recoge, a modo de ejemplo, la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 166/2011 de 11 de marzo](#) (JUR 2011, 190988), que señaló que “la aplicación de la circunstancia como muy cualificada requiere la verificación de un especial esfuerzo del acusado para mitigar o compensar las consecuencias del delito, lo que en este caso no ha sido acreditado. No es asumible que a quien con sacrificio y renuncia repara siquiera parcialmente el daño causado por el delito cometido le sea apreciada la atenuante simple y a quien la reparación total no le ocasiona esfuerzo por su solvencia patrimonial, le sea aplicada la atenuante como muy cualificada”.

Igualmente, citamos la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba núm. 415/2015 de 21 de octubre](#) (ARP 2018, 424), que señaló que “(...) la especial cualificación de esta circunstancia se requiere que el esfuerzo realizado por el culpable sea particularmente notable, en atención a sus circunstancias personales (posición económica, obligaciones familiares y sociales, especiales circunstancias coyunturales, etc.), y del contexto global en que la acción se lleve a cabo”.

#### ii) El pago de la deuda tributaria ha hacerse de forma rápida y, en todo caso, antes de la celebración del Juicio Oral.

Para que la atenuante por reparación del daño se aprecie como muy cualificada, no basta con que el pago de la deuda tributaria se realice antes de la celebración del juicio oral (como requiere el [art. 21.5](#) del CP). El Juzgador puede exigir, además, que el pago se haya realizado de forma rápida, espontánea o desinteresada.

Así lo ha exigido, por ejemplo, la Audiencia Provincial de Barcelona<sup>16)</sup>, que denegó la aplicación de la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño atendiendo, entre otras cuestiones, a que el acusado únicamente abonó la deuda tributaria días antes del Juicio Oral. La Audiencia Provincial de Barcelona entendió que, por ese motivo, la reparación del daño no se realizó “de forma rápida, espontánea o desinteresada”, como exige la jurisprudencia. En su lugar, la Audiencia Provincial de Barcelona apreció la atenuante simple de reparación del daño.

Con carácter general, citamos también la [Sentencia del Tribunal Supremo núm. 403/2013, de 16 de mayo](#) (RJ 2013, 3987), en la que el Alto Tribunal, en el caso de un delito de apropiación indebida en el que el acusado abonó el total adeudado incluso antes de su declaración como investigado, confirmó la no concurrencia de la atenuante muy cualificada porque, aunque la reparación del daño se hizo antes del juicio oral, el requisito cronológico no se cumplió con una “especial relevancia”. En concreto, el Tribunal Supremo concluyó en ese caso que “El requisito cronológico, que prevé la reparación con anterioridad a la celebración del juicio oral, se cumple en el caso, pero no tiene una especial relevancia a los efectos de la cualificación de la atenuación”.

#### i) El reconocimiento de los hechos puede ser valorado positivamente.

Según el Tribunal Supremo<sup>17)</sup>, “la actual configuración de la atenuante de reparación del daño se ha objetivado, sin exigir que se evidencie reconocimiento de culpa, aflicción o arrepentimiento”.

Sin perjuicio de lo anterior, el reconocimiento de los hechos que puede acompañar a la reparación del daño puede ser valorado positivamente por el Juzgador. En este sentido, citamos la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 166/2011 de 11 de marzo](#) (JUR 2011, 190988), que señala que, sin perjuicio de las razones de política criminal que sustentan la decisión del legislador de establecer la atenuante de reparación del daño, “(...) puede ser valorable la menor necesidad de pena derivada del reconocimiento de los hechos que, como una señal de rehabilitación, puede acompañar a la reparación, aunque la atenuante del [artículo 21.5.º](#) no lo exija”.

Así, el reconocimiento de los hechos puede ser valorado por el Juzgador para aplicar la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño. En este sentido, citamos la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 710/2016 de 13 de octubre](#) (JUR 2016, 255564), que aplicó la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño e impuso la pena inferior en dos grados al culpable atendiendo al abono total de la deuda tributaria y al reconocimiento llano de los hechos imputados.

## IV. TIPO ATENUADO DEL ART. 305.6 DEL CÓDIGO PENAL

El art. 2 de la [Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre](#), por la que se modificó la [Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre](#), del Código Penal, introdujo el apartado 6 del [art. 305](#) del CP.

Dicho precepto se configura como una suerte de tipo atenuado o circunstancia atenuante específica de los delitos contra la Hacienda Pública, que permite aplicar al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados si concurren los siguientes requisitos:

- Satisfacción de la deuda tributaria en el plazo de dos meses desde la citación judicial como imputado (actual investigado).
- Reconocimiento judicial de los hechos.

Además, el tipo atenuado también es aplicable a otros partícipes en el delito si colaboran activamente para alcanzar alguno de los siguientes objetivos:

- Obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables.
- Completo esclarecimiento de los hechos delictivos.
- Averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

La jurisprudencia analizada indica que este tipo atenuado viene aplicándose sin mayores exigencias si concurren los requisitos exigidos por el [art. 305.6](#) del CP (vid., por ejemplo, la [Sentencia de Audiencia Provincial de Barcelona núm. 140/2019 de 18 enero](#) (ARP 2019, 638) o la [Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 195/2017 de 21 de marzo](#) (ARP 2018, 120)).

Nótese que este tipo atenuado ofrece la misma reducción de las penas que, por ejemplo, la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño. Sin embargo, el tipo atenuado del [art. 305.6](#) del CP es más estricto pues, no sólo requiere el pago de la deuda tributaria antes del Juicio Oral, sino que requiere que el pago se realice dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la citación como investigado. Además, el tipo atenuado del [art. 305.6](#) del CP requiere el reconocimiento de los hechos delictivos, extremo que no es exigido estrictamente por la atenuante genérica de reparación del daño.

En el hipotético caso de que el acusado lleve a cabo una actuación reparadora, pero sin concurrir todos los requisitos necesarios para aplicar la

circunstancia atenuante específica prevista en el [art. 305.6](#) del CP (porque, por ejemplo, no se ha abonado el total de la deuda tributaria o porque no se ha hecho dentro del plazo de los dos meses siguientes a la declaración como investigado), se podrán aplicar las circunstancias atenuantes genéricas de confesión y de reparación del daño del [art. 21](#) del CP.

La Audiencia Provincial de Vizcaya<sup>18)</sup> ya resolvió esta cuestión, concluyendo que, pese a la existencia del [art. 305.6](#) del CP, no existe impedimento alguno para aplicar a los delitos contra la Hacienda Pública el catálogo genérico de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal de los [art. 20](#) y siguientes del CP. En particular, la Audiencia Provincial de Vizcaya señaló que:

*“(…) el hecho de que el [art. 305.6](#) CP establezca una regla específica de determinación de la pena para aquellos supuestos en que el obligado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, no supone que debamos interpretar que la atenuante genérica de confesión que aquí se nos pide, no sea aplicable. Considera esta Sala que esta interpretación restrictiva de la norma penal, que nada dice sobre la no aplicación al delito fiscal de las atenuantes genéricas, no es razonable ni se ajusta a derecho.*

(…)

*En definitiva, considera la Sala que son de aplicación las dos atenuantes solicitadas por la defensa, la de confesión y la de reparación del daño”.*

Pese a la conclusión de la Audiencia Provincial de Vizcaya, algunos autores se han preguntado “*qué sentido tiene lo dispuesto en el [art. 305.6](#) CP si esta regulación no se concibe como una ley especial, que desplaza la atenuante genérica del [art. 21.5](#) CP y excluye su aplicación*”<sup>19)</sup>.

## V. CONCLUSIONES

A tenor de la jurisprudencia analizada, podemos señalar que los requisitos jurisprudenciales exigidos para la apreciación de la circunstancia atenuante de reparación del daño del [art. 21.5](#) del CP y del tipo atenuado específico del [art. 305.6](#) del CP son, sin carácter exhaustivo, los que se indican en la siguiente tabla:

ATENUANTE DE REPARACIÓN DEL DAÑO. ART. 21.5 DEL CP		TIPO ATENUADO ESPECÍFICO. ART. 305.6 DEL CP (pena inferior en 1 ó 2 grados)
ATENUANTE SIMPLE (pena en su mitad inferior)	ATENUANTE MUY CUALIFICADA (pena inferior en 1 ó 2 grados)	
Pago significativo de la deuda tributaria (total o parcial)	Pago total de la deuda tributaria y especial esfuerzo para mitigar las consecuencias del delito	Pago total de la deuda tributaria
Pago anterior a la celebración del Juicio Oral	Especial prontitud en el pago	Pago dentro de los 2 meses siguientes desde la citación como imputado
No se exige el reconocimiento de los hechos	No se exige estrictamente el reconocimiento de los hechos, pero puede ser valorado positivamente	Reconocimiento de los hechos
Pago efectivo		
Pago voluntario		

## FOOTNOTES

1

<sup>18)</sup> [Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya núm. 86/2018, de 17 de diciembre](#) (ARP 2019, 1394).

2

<sup>19)</sup> [Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 518/2006 de 16 de junio](#) (ARP 2007, 115).

---

3

TORRES GELLA, FRANCISCO JAVIER, "No cualquier pago de la RC en los delitos fiscales es admisible como atenuante por reparación parcial del daño", Diario La Ley, n.º 7.240, 14 de septiembre de 2009.

---

4

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias núm. 461/2016 de 2 de noviembre](#) (ARP 2016, 1304).

---

5

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de las Islas Baleares núm. 45/2015 de 16 de febrero](#) (ARP 2015, 306).

---

6

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya núm. 86/2018, de 17 diciembre](#) (ARP 2019, 1394).

---

7

 [Sentencia del Tribunal Supremo núm. 240/2018, de 23 de mayo](#) (RJ 2018, 2311).

---

8

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya núm. 86/2018, de 17 diciembre](#) (ARP 2019, 1394).

---

9

 [Sentencia del Tribunal Supremo núm. 539/2003, de 30 abril](#) (RJ 2003, 3085).

---

10

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 586/2017, de 26 de septiembre](#) (ARP 2017, 1449).

---

11

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 630/2019, de 7 de octubre](#) (JUR 2019, 324881).

---

12

 [Sentencia del Tribunal Supremo núm. 277/2018 de 8 de junio](#) (RJ 2018, 3196).

---

13

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 596/2016, de 21 de octubre](#) (ARP 2017, 146).

---

14

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba núm. 415/2015, de 21 de octubre](#) (ARP 2018, 424).

---

15

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010, de 15 enero](#) (ARP 2010, 601).

---

16

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 142/2010, de 15 de enero](#) (ARP 2010, 601).

---

17

 [Sentencia de Tribunal Supremo núm. 240/2018, de 23 de mayo](#) (RJ 2018, 2311).

---

18

 [Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya núm. 86/2018, de 17 diciembre](#) (ARP 2019, 1394).

---

19

CARDENAL MONTRAVETA, SERGI, “*La respuesta del derecho penal a los delitos fiscales de Cristiano Ronaldo (y de otros)*”, La Ley Penal, N.º 136, enero-febrero 2019, Editorial Wolters Kluwer.