

**EL DELITO FISCAL.
ASPECTOS PENALES
Y TRIBUTARIOS**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

LUIS PRIETO SANCHÍS

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ
Director de publicaciones

EL DELITO FISCAL. ASPECTOS PENALES Y TRIBUTARIOS

DIRECTORES

Eduardo Demetrio Crespo

Catedrático de Derecho Penal

José Alberto Sanz Díaz-Palacios

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

AUTORES

Mónica de la Cuerda Martín

Doctoranda en Derecho Penal.

Universidad de Castilla-La Mancha

Jacobo Dopico Gómez-Aller

Catedrático (acreditado) de Derecho Penal.

Universidad Carlos III de Madrid)

Patricia Faraldo Cabana

Catedrática de Derecho Penal.

Universidade da Coruña

Juan Carlos Ferré Olivé

Catedrático de Derecho Penal.

Universidad de Huelva

Claudio García Díez

Abogado. Doctor en Derecho.

Universidad a Distancia de Madrid

(UDIMA)

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero

y Tributario.

Universidad de Santiago de Compostela

Carlos Martínez-Buján Pérez

Catedrático de Derecho Penal.

Universidade da Coruña

Antonio Montero Domínguez

Inspector de Hacienda del Estado

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero

y Tributario. Universidad de Alicante

José Alberto Sanz Díaz-Palacios

Profesor Titular de Derecho Financiero

y Tributario.

Universidad de Castilla-La Mancha

Colección: Atelier Penal

Directores:

Jesús-María Silva Sánchez

(Catedrático de Derecho penal de la UPF)

Ricardo Robles Planas

(Catedrático de Derecho penal de la UPF)

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducere, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2019 Los autores

© 2019 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-17466-80-0

Depósito legal: B-26967-2019

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona
www.addenda.es

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	13
<i>Eduardo Demetrio Crespo</i>	

PRIMERA PARTE

LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL	21
<i>Mónica de la Cuerda Martín</i>	
1. Introducción	21
2. El asesor fiscal: una posición compleja carente de regulación	22
3. Ejercicio profesional de la asesoría fiscal: ¿una profesión de riesgo?	25
4. Responsabilidad penal del asesor fiscal: el delito de defraudación tributaria	28
4.1. El delito de defraudación tributaria: ¿Ilícito común o especial?	28
4.2. Autoría y participación en el delito de fraude fiscal: la especial posición del asesor tributario	31
4.2.1. Aproximación general: Sujetos activos del deber tributario	31
4.2.2. El asesor fiscal como autor; ¿Es necesaria la aplicación de la cláusula del art. 31 CP?	33
4.2.3. El asesor fiscal como partícipe del delito de defraudación tributaria	35
5. Reflexión final.	38
Bibliografía	39

LA SUPERATENUACIÓN POR «REGULARIZACIÓN TARDÍA» Y LA COMPRA DE LA IMPUNIDAD. MOTIVOS PARA UNA DEROGACIÓN	43
<i>Jacobo Dopico Gómez-Aller</i>	

1. Planteamiento. La superatenuación por regularización tardía en el contexto normativo e histórico de la reforma de 2012	43
---	----

1.1. Santos Inocentes de 2012.....	43
1.2. Contexto normativo: un ordenamiento punitivo de menor incisividad que la de otros ordenamientos de la Unión Europea	45
2. La superatenuación del artículo 305.6 para el «obligado tributario o el autor del delito»	48
2.1. Introducción	48
2.2. Una superatenuación facultativa con más dudas que certezas	50
2.3. Cuasi-impunidad	52
2.4. También disponible en casos de crimen organizado.....	55
2.5. Comprar la práctica impunidad: una atenuación configurada de modo que pone en manos del autor los presupuestos de un práctico vaciamiento de la pena	56
3. Otros argumentos sobre la justificabilidad de la cláusula de superatenuación	58
3.1. Más argumentos sobre costes y beneficios	58
3.2. ¿Es la cláusula de superatenuación la simple plasmación legal de un caso de «dos o más atenuantes o una muy cualificada»?	60
3.3. Argumentos de subsidiariedad penal y de resolución alternativa de conflictos	62
4. Conclusión. La necesidad de derogar un precepto dañino para los intereses generales	63
SOCIEDADES INSTRUMENTALES Y DELITO FISCAL	65
<i>Patricia Faraldo Cabana</i>	
1. Introducción	65
2. Sociedades instrumentales, levantamiento del velo y responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito fiscal	67
3. Las circulares de la Fiscalía General del Estado	70
4. La doctrina jurisprudencial sobre la inexigibilidad de responsabilidad penal a las sociedades instrumentales.....	73
5. El estatuto procesal penal de las sociedades instrumentales.....	74
6. Conclusiones	76
7. Bibliografía	78
NATURALEZA JURÍDICA Y EXTENSIÓN DEL RÉGIMEN DE CUANTÍAS EN DERECHO PENAL TRIBUTARIO	83
<i>Juan Carlos Ferré Olivé</i>	
1. Aproximación: la política criminal en materia penal tributaria	83
2. Naturaleza jurídica de las cuantías	85
3. Liquidación administrativa y determinación jurisdiccional	89
4. Las cuantías en los distintos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.....	100

5. Otras consecuencias derivadas de la incorporación de cuantías	105
6. Conclusiones	106
7. Bibliografía	106

AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN EL DELITO FISCAL 109

Carlos Martínez-Buján Pérez

I. El delito fiscal como delito especial propio	109
II. El delito fiscal como delito mixto: de realización típica (o de dominio) y de infracción de deber	111
III. Consecuencias en materia de autoría y de participación.	117
3.1. La posibilidad de aplicar la regla de las actuaciones en nombre de otro. Límites	117
3.2. Imposibilidad de admitir la autoría mediata del <i>extraneus</i> . Consecuencias en materia de participación	122
3.3. La solución del castigo de la participación (el <i>extraneus</i> instrumentalizador como inductor o cooperador necesario e n la conducta del obligado tributario que actúa sin dolo)	128
3.4. La atenuación de la responsabilidad del <i>extraneus</i> inductor o cooperador necesario: la aplicación del art. 65-3 CP	130
3.5. La cuestión del castigo de la mera complicidad (o cooperación no necesaria)	132
IV. Conclusiones	133

SEGUNDA PARTE

LA PRUEBA EN EL DELITO FISCAL 137

Claudio García Díez

Introducción.	137
I. La Administración tributaria ante el delito fiscal.	137
II. Configuración del delito fiscal	139
III. El delito fiscal desde la óptica probatoria.	144
IV. La carga de la prueba en Derecho tributario	148
V. Medios de prueba tributarios que deben ajustarse al Derecho procesal penal.	152
VI. El delito fiscal como tipo penal abierto	160
VII. Delito fiscal y prueba ilícita	172

FACTURAS FALSAS Y DELITO FISCAL 181

César García Novoa

I. El delito de defraudación tributaria. Introducción.	181
--	-----

II. Características y singularidades del delito contra la Hacienda Pública	183
III. El deber de facturación como exigencia general en materia tributaria	189
IV. La factura y la comisión de delitos contra la Hacienda Pública	197
V. La factura como medio de prueba de los gastos deducibles en actividades económicas de personas físicas y sociedades y los delitos contra la Hacienda Pública	201
VI. Referencia especial a las singularidades del IVA y, en concreto, a las condiciones de deducibilidad del IVA soportado	205
VII. Conclusiones	209
VIII. Bibliografía	210
LAS LIQUIDACIONES VINCULADAS A DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA:	
ASPECTOS RECAUDATORIOS	213
<i>Antonio Montero Domínguez</i>	
1. Procedimiento recaudatorio: reglas generales	216
1.1. Suspensión del procedimiento recaudatorio	219
1.2. Medidas cautelares	223
2. Responsables	224
ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN SUPUESTOS DE DELITO FISCAL	231
<i>Aurora Ribes Ribes</i>	
1. Antecedentes normativos y consideraciones preliminares sobre el Título VI de la Ley General Tributaria	231
2. Consecuencias de la apreciación de indicios de delito en los procedimientos tributarios	233
2.1. Relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal	234
2.1.1. La simultaneidad procedimental	234
2.1.2. La doble liquidación	237
2.1.3. La irrecurribilidad en vía administrativa y judicial de la liquidación vinculada al delito	242
2.1.4. La virtualidad del derecho a no declarar contra sí mismo ante la no paralización de la fase pre-procesal	245
2.2. Efectos sobre el procedimiento de recaudación: la prosecución de las acciones de cobro	248
2.3. El procedimiento sancionador tributario y el proceso penal a la luz del principio <i>ne bis in idem</i>	251
3. Conclusión	253
Bibliografía	255

REGULARIZACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS Y RESPONSABILIDAD CIVIL POR DELITO FISCAL: INTERESES MORATORIOS E INTERESES PROCESALES.	259
<i>José Alberto Sanz Díaz-Palacios</i>	
1. Introducción normativa	259
2. Criterios doctrinales sobre la responsabilidad civil por delito fiscal	263
2.1. La inmutabilidad del título (la deuda tributaria no pierde su naturaleza de tal)	263
2.2. La transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil <i>ex delicto</i>	266
3. Responsabilidad civil por delito fiscal, intereses moratorios (o de demora) e intereses procesales (o de mora procesal).	269
4. La regularización del «quinto año» como anticipo de responsabilidad civil por delito fiscal.	278
Bibliografía	281

PRESENTACIÓN

Eduardo Demetrio Crespo

Catedrático de Derecho penal

Universidad de Castilla-La Mancha

I

Cuando se trata del delito fiscal, Derecho penal y Derecho tributario van de la mano, todavía más, se produce una suerte de simbiosis entre ambos. Ello queda claramente reflejado en las sabias reflexiones vertidas en los diferentes artículos de este libro, los cuales han sido distribuidos en dos partes destinadas a marcar de algún modo la línea divisoria entre las dos materias. Se ha querido conseguir con ello dos efectos: por un lado, ofrecer una visión conjunta y, por otro, reunir a algunos de los mejores especialistas en este ámbito de estudio. Esas son las razones por las que la propuesta de mi querido compañero *José Alberto Sanz Díaz-Palacios* de editar juntos esta obra me pareció una idea extraordinaria. Las magníficas contribuciones que reúne tratan algunos de los problemas más difíciles que presenta en la actualidad el delito fiscal tanto desde el plano dogmático como político-criminal.

II

Desde la *perspectiva dogmática* se puede decir que subsisten en buena parte los problemas clásicos en torno al tipo de delito en función del sujeto activo o el bien jurídico protegido, si bien estos han de tomarse como marco de discusión para afrontar otros que aparecen en el escenario. Si se toma como punto de arranque el primero de los trabajos, cuya autora es *Mónica de la Cuerda Martín*, vemos que en él se aborda uno de los asuntos más complejos en la discusión actual, cual es el de la responsabilidad penal en la que puede llegar a incurrir el asesor fiscal. Es importante determinar en qué supuestos

concretos y bajo qué circunstancias, profesionales como el asesor fiscal o el auditor de cuentas, o bien pueden convertirse de manera excepcional en «autor» a través de la aplicación de la figura del actuar en nombre o representación de otro del art. 31 CP, o bien incurrir en responsabilidad penal como «partícipes» en un delito de defraudación tributaria. En particular, adquiere especial relieve aclarar si y cuándo las llamadas *acciones neutrales, cotidianas o profesionalmente adecuadas* pueden acarrear responsabilidad penal.

A estos supuestos se refiere también en su artículo *Martínez-Buján*, quien en referencia a la imposibilidad de admitir la autoría mediata del *extraneus* y a la injustificada laguna de punibilidad que resulta como consecuencia de aplicar el criterio mayoritariamente aceptado de la accesoriedad limitada de la participación, critica la salida que ha buscado alguna jurisprudencia (SSTS 539/2003, 30.04 y 606/2010, 25.06), que termina condenando al partícipe *extraneus* por delitos contra la Hacienda Pública pese a que el *intraneus* —obligado tributario— obró sin dolo, acudiendo a «argumentos extravagantes y erróneos» tales como que concurría en el autor un hecho antijurídico porque infringía la normativa tributaria. La crítica de este autor es aún más radical cuando se refiere a la «solución de castigar al obligado tributario como autor» a pesar de haber actuado en una situación de error de tipo por falta del elemento cognoscitivo del dolo concurriendo éste en cambio en los asesores fiscales o personas allegadas, lo que habría acontecido en algunas de las condenas recientes por delito fiscal a deportistas (casos Messi y Ronaldo) y personas del mundo de la cultura. Es decir, castigar únicamente al *intraneus* (sin dolo) y dejar impunes a los asesores, lo que considera «un puro disparate».

El completo análisis de *Ferré Olivé* acerca de la naturaleza jurídica y extensión del régimen de cuantías lleva a contemplar el delito fiscal desde el punto de vista de su estructuración interna. Dicho régimen no es otra cosa, en su opinión, que una manifestación del *principio de capacidad contributiva*. Esto significaría, en esencia, un posicionamiento, que el autor argumenta detalladamente, a favor de su consideración como condiciones objetivas de punibilidad, lo que a su juicio permitiría dar una explicación convincente a los constantes cambios de la regulación a propósito de las mismas («un requisito tan maleable no puede responder a criterios penales sustantivos de rigurosa envergadura»). Se trataría, en definitiva, de marcar la frontera entre lo punible y lo ajeno al Derecho penal, circunscribiendo la actuación de este último a los supuestos más significativos. Concluye señalando que, aunque este sistema aporta seguridad jurídica, también contribuye al descreimiento en un sistema penal mínimamente coherente debido a las «caóticas cifras» que se manejan.

Dos problemas de contornos específicos son abordados por *Faraldo Cabana* y *García Novoa* en sendos lúcidos aportes acerca de las sociedades que son utilizadas instrumentalmente para la realización de un delito fiscal y la utilización de facturas falsas con el mismo propósito. *Faraldo* constata que, debido a diferentes factores, entre los que figura la inconcreción acerca de su estatuto jurídico en el proceso penal, el problema de la responsabilidad penal de las mencionadas sociedades no está claro hoy por hoy. En este sentido, defiende

que su supuesta inimputabilidad no deriva de su falta de complejidad interna sino de su radical ilicitud, lo que justifica que reciban el mismo trato que las asociaciones ilícitas, su disolución, siendo la vía para conseguirlo el decomiso. Por su parte, *García Novoa*, tras profundizar en las importantes consecuencias del carácter de ley penal en blanco del delito fiscal, hace una importante constatación; a saber, que el reenvío característico de este tipo de norma «no sólo opera en la dirección que va *de la norma penal a la tributaria* sino también en sentido opuesto». En mi opinión, es esta una reflexión de gran valor en el contexto simbiótico en el que se desenvuelve el delito fiscal, pues, como subraya este autor, «la norma tributaria se convierte en norma penal, por lo que debe aplicarse de acuerdo con los principios que presiden las normas punitivas», esto es, «no se deben interpretar las normas tributarias de manera que, deliberadamente, se favorezca la concurrencia del tipo delictivo».

III

No menos controvertidas son las dudas que plantea el delito fiscal desde el *plano político-criminal* e igualmente con una doble dimensión, si se quiere, clásica y moderna. De este modo, una cuestión que ha dado lugar a todo tipo de discusiones es la polémica sobre la cláusula de regularización contemplada en el Apartado 4º del art. 305 CP, cuya naturaleza jurídica creyó poder modificar «por arte de magia» el legislador en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal.¹ Pero, hay otros aspectos, que también traen causa de esta criticada reforma, que han sido objeto de menor atención por la doctrina, como p. ej., la «superatenuación por regularización tardía» contemplada en el Apartado 6º del Art. 305 CP, según la cual el obligado tributario o el autor del delito puede beneficiarse de una rebaja en 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; rebaja que se hace extensible en el segundo inciso a otros partícipes en el 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. Pues bien, de este asunto se ocupa en un vibrante artículo *Dopico Gómez-Aller*, quien de modo convincente argumenta a favor de su derogación. Dado que en España se parte, como aclara oportunamente este autor, de un ordenamiento punitivo menos incisivo en materia fiscal que otros del entorno europeo, este mecanismo conduce en la práctica a una situación rayana a la impunidad y, lo que es peor, previamente calculable, con el consi-

1. Cfr., al respecto, DEMETRIO CRESPO, E., «Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero», en *Revista General de Derecho Penal*, nº 26, 2016, pp. 1 y ss., y las referencias allí citadas a las que me remito.

guiente efecto desactivador de la capacidad preventivo general que se atribuye a las normas penales. Muy preocupante resulta su conclusión de que junto a esta «destrucción del potencial intimidatorio del Derecho penal tributario» corre paralelamente un «enorme incentivo al fraude», sin que nada de esto quede justificado por los supuestos beneficios esperables.

IV

Otra de las preocupaciones esenciales de la doctrina especializada, que encuentra debido reflejo en este libro, es el respeto a las *garantías constitucionales de carácter penal y procesal*. Y es que la reforma parcial de la Ley General Tributaria que tuvo lugar mediante L. 34/2015, de 21.09, que cambia de manera radical la regulación del tanto de culpa en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, ha suscitado una importante controversia doctrinal al respecto. Así, *Claudio García Díez*, en su magnífico artículo, parte de este cambio legislativo que obliga ahora a la emisión de la llamada *liquidación vinculada al delito (LVD)*, cuya naturaleza jurídica sería para él la de una genuina *cuestión prejudicial administrativa de naturaleza penal*, con el efecto de que tan solo se paralizan los procedimientos sancionadores, pero no las regularizaciones tributarias, en consonancia con lo dispuesto en el art. 305.5 CP, según el cual, «la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria». Ello conduce, a su vez, a descomponer la obligación tributaria entre la parte que aparece relacionada con la conducta presuntamente defraudatoria y aquella libre de connotaciones penales, lo que genera multitud de problemas. Este autor argumenta desde distintos ángulos su concepción del delito fiscal como una «simbiosis» entre Derecho penal y Derecho tributario, de los que toma la acción antijurídica necesariamente dolosa y el régimen tributario que se considera conculcado —por lo que quedaría configurado como una prototípica *ley penal en blanco* (STS, 209/2019, 22.04)— respectivamente. Esto le lleva a afirmar, por un lado, que la *cuota defraudada* no es una cuestión prejudicial sino un elemento del tipo del delito fiscal «cuya fijación corresponde en exclusiva al juez penal», y por otro, que «las regulaciones sobre la distribución de la carga de la prueba en las esferas tributarias y penal son distintas». De enorme interés resultan igualmente sus reflexiones acerca del delito fiscal y prueba ilícita a propósito del «Caso Falciani» y sendos pronunciamientos del Tribunal Supremo (STS 116/2017, 23.02) y Tribunal Constitucional (STC 97/2019, 16.07) sobre el mismo. Respecto al camino argumentativo seguido por este último, vierte consideraciones críticas que han de ser muy tenidas en cuenta, señalando que «lejos de operar como valladar frente a próximas prácticas irregulares, se convierte en una especie de salvoconducto en casos de obtención ilícita». La misma inquietud inicial guía el brillante razonamiento de *Aurora Ribes*, quien sabe conducirnos de manera impecable por los vericuetos de las consecuencias que conlleva la apreciación de indicios de delito en los procedimientos tributarios

y los problemas que surgen como consecuencia del cambio de regulación sobre el «tanto de culpa» al que acabamos de referirnos. Tras advertir de la existencia, pese a las apariencias, de una «prejudicialidad administrativa *de facto*» y estudiar las excepciones a la regla general que obligan al Ministerio Fiscal a abstenerse de practicar la LVD, que no es susceptible de impugnación en vía administrativa, pone el acento en los problemas constitucionales que resultan de la «irrecorribilidad», adhiriéndose al sector doctrinal que ha visto en ella una quiebra del principio del juez natural, amén del significativo aumento del riesgo de conculcar el derecho a no declarar contra sí mismo.

V

Este necesario diálogo entre penalistas y tributaristas se vuelve aún más evidente en las dos estupendas contribuciones que restan por mencionar y que se ocupan de aspectos enormemente técnicos. Así, en el artículo de *Montero Domínguez*, en el que se estudia con detenimiento el procedimiento recaudatorio, no hay detalle relativo a las liquidaciones vinculadas a los delitos contra la Hacienda Pública que pase inadvertido. Por su parte, *Sanz Díaz-Palacios*, que cierra el libro, se adentra en esta ocasión en las particularidades de la regularización de deudas tributarias y la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, intereses moratorios e intereses procesales. Especialmente interesantes resultan, en mi opinión, sus consideraciones acerca de la transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil *ex delicto* y la polémica doctrinal existente al respecto.