

LA SUPERATENUACIÓN POR «REGULARIZACIÓN TARDÍA» Y LA COMPRA DE LA IMPUNIDAD. MOTIVOS PARA UNA DEROGACIÓN¹

Jacobo Dopico Gómez-Aller

Catedrático (acreditado) de Derecho Penal
Universidad Carlos III de Madrid

1. PLANTEAMIENTO. LA SUPERATENUACIÓN POR REGULARIZACIÓN TARDÍA EN EL CONTEXTO NORMATIVO E HISTÓRICO DE LA REFORMA DE 2012

1.1. Santos Inocentes de 2012

En el BOE del día de los Santos Inocentes de 2012 se publicaba la Ley Orgánica 7/2012, que según su título reformaba el Código Penal «en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social».

El primero de los extremos a los que aludía este título («transparencia») se concretaba en la introducción de un artículo 433 bis (delito de «falseamiento de contabilidad de entidad pública no constitutiva de falsedad en documento público») que merecería un comentario aparte por su capacidad de innovación

1. Este estudio se enmarca en el proyecto de investigación «Los derechos de los contribuyentes y la lucha contra el fraude fiscal en los diferentes niveles de Hacienda» (SBPLY/17/180501/000166), cofinanciado por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER).

En un breve trabajo de 2012 («La reforma del Derecho penal tributario. Nuevas oportunidades para el fraude fiscal», en *Iuris. Actualidad y práctica del Derecho* n° 181, 2012, p. 12 y ss.) expuse de modo sucinto buena parte de los argumentos que aquí desarrollo y complemento.

en el ámbito del Derecho penal simbólico. No obstante, ese tema excede la orientación y extensión de este trabajo, por lo que lamentablemente dicho comentario deberá quedar para otra ocasión².

El segundo de los extremos hacía referencia a la «lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social». En efecto, la Ley Orgánica 7/2012 introdujo una honda modificación del Derecho penal tributario que afectó a numerosos extremos: desde la tipicidad de alguna de las figuras hasta novedosas cuestiones relacionadas con la ejecución de la pena de multa, pasando por una (pretendida) nueva configuración de la regularización fiscal que supuestamente, y si bien hemos entendido a algunos de sus comentaristas, sirve para que quien varios años después de cometer el fraude reintegra el dinero defraudado *borre del pasado* el delito tributario como si nunca hubiese existido. Y si el delito tributario ha sido borrado del pasado, eso significa que nunca existió, y no hubo producto del delito, por lo que las acciones de ocultación, transformación, etc. del producto del delito ya no pueden ser blanqueo: *voilà*³! Como vemos, el potencial innovador de esta reforma en materia de técnica legislativa es desmesurado; y justifica sobradamente la acertada elección de la fecha para su publicación en el BOE: el día de los Santos Inocentes de 2012.

No obstante, en las siguientes líneas nosotros nos centraremos en un aspecto aparentemente menor de la reforma, que ha llamado menos la atención de la doctrina, pero que puede, no obstante, tener una trascendencia muy superior a la de otras modificaciones. Se trata de la introducción de una circunstancia de *superatenuación de la pena* por reparación del daño al reintegrar la cantidad defraudada, que permite al juez rebajar la pena en uno o dos grados si el sujeto repara el daño causado, bajo ciertos requisitos.

El principal debate que debe plantearse respecto de esta superatenuación es su valoración en términos político-criminales. ¿Se justifica la introducción de esta atenuación excepcional —sin parangón en el resto del Código Penal⁴— en unos delitos caracterizados por constituir fraudes masivos contra las arcas públicas? ¿Cuáles son los beneficios que aporta? ¿Supone su introducción algún tipo de *coste*? Y, de ser así, ¿son esos costes superiores a los beneficios esperados?

2. Al respecto, por todos, ver FRANCÉS LECUMBERRI, «El nuevo art. 433 bis. un ejemplo de derecho penal simbólico. Dudas y claves para su interpretación a la luz del art. 290 CP», en Pérez Álvarez (ed.) / Díaz Cortes (coord.), *Moderno discurso penal y nuevas tecnologías*, Universidad de Salamanca, 2014, p. 571 y ss., 576, 582; y SANZ MULAS, «Despilfarro de fondos públicos y nuevo delito de malversación de caudales», en *RECPC* 19-05 (2017), p. 29 y ss.

3. Eso sí: sin que el legislador mencionase en el texto de la Ley que la regularización fiscal ahora supuestamente exime de pena no sólo por los delitos que menciona expresamente (el propio delito fiscal, pero también las falsedades e irregularidades contables instrumentales para su comisión) sino también por el blanqueo del supuesto producto del delito fiscal. Algún autor ha llegado a afirmar que si el legislador lo hubiese mencionado expresamente habría incumplido sus deberes de persecución del blanqueo.

4. GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en Derecho Penal*, Pamplona: Aranzadi, 1997, p. 289; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Valencia: Tirant lo blanch, 2003, p. 427.

1.2. Contexto normativo: un ordenamiento punitivo de menor incisividad que la de otros ordenamientos de la Unión Europea

Esta cuestión no debe ser analizada en el vacío, sino en el contexto del Derecho penal tributario español: una normativa que, en comparación con los ordenamientos de otros Estados miembros de la Unión Europea, destaca por su limitada incisividad.

Esta menor incisividad se plasma, por ejemplo, en la no criminalización de los fraudes por cuantía inferior a 120.000 euros. Veamos los ejemplos de otros países europeos:

Así, en la regulación alemana el fraude fiscal doloso es criminalizado por el § 370 de la *Abgabenordnung* u Ordenanza Tributaria alemana en cualquier cantidad; y las cuantías que marcan el inicio de los endurecimientos del régimen penal se ubican en los 25.000⁵, los 50.000 y los 100.000 euros⁶:

Por su parte, la *Finanzstrafgesetz* austríaca (Ley penal tributaria) criminaliza el fraude fiscal desde un inicio, sin excluir más que supuestos bagatelarios (§ 25 FinStrG) y ofrece la posibilidad de eludir la pena a cambio de un recargo en fraudes que en una anualidad no superen los 10.000 € y en total no superen los 33.000 € (§ 30-a). Se castiga también bajo ciertas circunstancias la elusión fiscal con imprudencia grave (§ 34 FinStG, *Groß fahrlässige Abgabenverkürzung*).

La ley penal tributaria italiana (Decreto Legislativo 74/2000, de 10 de marzo) contempla diversos tipos de delitos de elusión de tributos. Atenderemos fundamentalmente a tres: los dos delitos de **declaración fraudulenta** (*dichiarazione fraudolenta*, arts. 2 y 3) y de **declaración infiel o engañosa** (*dichiarazione infidele*, art. 4), que se distinguen entre sí por el tipo de engaño y su insidiosidad. En la declaración fraudulenta con falsedad de facturas por operaciones inexistentes o con falsedad en cuentas obligatorias, etc. (art. 2), es delito el fraude por *cualquier cantidad*; en la declaración fraudulenta con otros artificios engañosos, es delito el fraude por encima de 30.000 euros siempre que además el importe total de los activos sustraídos al impuesto supere el 5% del valor de los activos recogidos en la declaración (aunque si el importe total de lo defraudado supera el millón y medio de euros, no se exige este requisito del 5%); o también si el importe total de los propios créditos y retenciones falsamente ale-

5. Ver § 371.3 y § 389 *Abgabenordnung* (a partir de 25.000 euros ya no es posible la exención plena de responsabilidad por «autodenuncia» y regularización, sino que ya es necesario pagar un recargo sancionador que puede ir del 10% al 20%).

6. El tipo agravado del delito fiscal (con pena de hasta 10 años de prisión) se aplica cuando concurre alguna de las seis circunstancias específicas que prevé el § 370 (3). La primera de ellas es el fraude «a gran escala» («in großem Ausmaß»), concepto que se concreta en dos cuantías distintas según el fraude haya supuesto la obtención de *devoluciones* por parte del fisco (50.000 euros) o una simple *disminución de ingresos* (100.000 euros); ver Sentencia del BGH de 2 de diciembre de 2008 (1 StR 416/08).

gados para reducir el impuesto supera los 30.000 euros o el 5% del importe de lo debido. Por su parte, en la *dichiarazione infidele* —la infracción más leve, donde el fraude es «menos insidioso» y no emplea falsedad documental— hay un umbral por debajo del cual la conducta no es delictiva, elevado recientemente de los 50.000 a los 150.000 euros por una reforma de 2019.

Tampoco define un umbral como el español para el delito tributario el ordenamiento belga (art. 449 del *Code des impôts sur les revenus*). Por su parte, el art. 1741 del *Code général des impôts* francés fija un umbral de 153 euros o el 10% de la base imponible.

Esta laguna de punición por debajo de los 120.000 euros es, pues, una divergencia notable con ordenamientos de Estados miembros como los mencionados; y torna de notable a sorprendente cuando se trata de estructuras de defraudación propias de la criminalidad organizada.

En este sentido comparativo, puede ser muy ilustrativo el siguiente dato: piénsese que España ha debido tener desde hace décadas una regulación particular del fraude a los presupuestos de la Unión Europea, con umbrales de criminalización notablemente más rigurosos que los establecidos para proteger la Hacienda Pública española (así, el delito *leve* de fraude comunitario se fija a partir de los 4000 euros y delito menos grave a partir de los 50.000 euros)⁷. El motivo: desde 1995 el Convenio de Protección de los Intereses Financieros de la UE, en su artículo 2, establecía esos umbrales como obligatorios para todos los Estados miembros, umbrales que se fijaron atendiendo a la legislación sancionadora y penal tributaria vigente en dichos países. Si España se hubiese limitado a cumplir el deber de proteger los intereses de la Unión con las mismas medidas con las que protege los intereses nacionales⁸, no habría podido alcanzar esos umbrales mínimos fijados por el Convenio PIF de 1995: la protección penal española de las arcas públicas diverge en ese sentido del estándar de los Estados miembros, plasmado en el mencionado Convenio.

Pero la diferencia de incisividad se plasma también en otras normas, como por ejemplo en las cláusulas de exención de responsabilidad por autodenuncia. Así, en la regulación alemana para obtener la exención de responsabilidad penal la «autodenuncia» (*Selbstanzeige*, similar a nuestra regularización) debe aportar toda la información sobre cantidades defraudadas, sin ocultación ni engaño, *para toda posible infracción tributaria no prescrita en relación con el tipo de impuesto en cuestión; y, al menos, para todas las de los últimos diez años naturales* (§ 371 (1) de la *Abgabenordnung*). Asimismo, entre otras diferencias, la cláusula de exención recién mencionada no abarca los delitos de falsedades tributarias instrumentales para el delito, como sí hace nuestro artículo 305.4 CP; y no se prevé para delitos como el fraude de subvenciones, donde el § 264 (5) StGB sólo puede haber exención para quien mediante una

7. Antes de 2012, el fraude de 4.000 a 50.000 euros se castigaba como falta penal en el art. 628 CP, y por encima de 50.000 los fraudes comunitarios se contenían en los arts. 306 y 309 CP.

8. Deber hoy recogido en el art. 325.2 del TFUE.

segunda intervención logre *evitar la concesión de la subvención* (o intente seria, firme y decididamente evitarla)⁹.

Tampoco en la cláusula austríaca sobre autodenuncia (§ 28 *FinStG*) se permite la exención por los delitos falsarios cometidos para lograr el fraude; y exige que el pago sea efectivo (no admite meros *compromisos de pago* ni pagos fraccionados) en un mes desde la autodenuncia (apartado 2).

Asimismo, la reciente regulación de la *causa di non punibilità* por pago de la deuda tributaria en el ordenamiento italiano, introducida en el art. 13 en el Decreto Legislativo 74/2000 mediante una reforma de 2015, *excluye* de la exoneración punitiva los casos de *dichiarazione fraudolenta* de los arts. 2 y 3¹⁰ (recuérdese: los fraudes que incluyen falsedad en factura, en cuentas, etc.): conductas que sin embargo en España sí pueden lograr la exención. De hecho, hasta muy recientemente ni siquiera existía una cláusula de exención, que fue introducida en 2015 con no pocas críticas¹¹. Por lo demás, los arts. 13 y 13 bis del DL 74/2000 recogen que para acceder a los beneficios por pago debe abonarse también las multas administrativas, no únicamente la deuda tributaria.

Este pequeño panorama permite dar una valoración más completa de la norma que analizaremos a continuación, y que permite que el autor de un fraude fiscal de más de 120.000 euros, tras haber sido descubierto y tras dirigirse el procedimiento contra él, pueda reducir a mínimos las penas que le amenazan¹².

9. SÁNCHEZ ROBERT, «El delito de fraude de subvenciones en los ordenamientos español y alemán. Régimen vigente y necesidad de su reforma», en *CPC* n°126 III, II época, diciembre 2018, p. 176

10. LANZI, Alessio; ALDROVANDI, Paolo. *Diritto Penale Tributario*, 2ª ed. Milán: Wolters Kluwer, 2017, p. 103; SOANA, Gian Luca, *I reati tributari*, 4ª ed., Milano: Giuffrè, 2018. p. 513;

11. LANZI / ALDROVANDI, *Diritto Penale Tributario*... cit., p. 98-99. Los autores explican cómo la *Relazione Governativa* de la Ley de 2000 explicaba que deliberadamente habían decidido no introducir una exención sino sólo una atenuación. «El legislador de 2000 quería introducir una disciplina que garantizase al reo 'ventajas'... y evitar que tal disciplina anulara la eficacia disuasiva de los tipos penales tributario». Asimismo, señalan los autores (*op. cit.*, p. 99) que antes de la reforma italiana de 2015 la atenuación de la pena no podía ser tenida en cuenta a los efectos de la conversión de la pena privativa de libertad en pena pecuniaria, pues ello anularía su efecto preventivo-general. Sin embargo, la reforma de 2015 optó por cambiar esta decisión, dando así un giro de 180° a la dirección político-criminal de los anteriores 15 años.

12. Por completar el contexto, es importante también una breve nota sobre el *momento histórico* en el que se gestó la reforma de 2012, que introdujo esta nueva norma; reforma que es hija de unas circunstancias políticas y económicas muy concretas. En medio de una crisis económica galopante, el Gobierno español intentó impulsar medidas que permitiesen a las arcas públicas obtener rápidamente ingresos. Entre ellas se contaba, como se recordará, una así llamada «amnistía fiscal» que pretendía facilitar el retorno de activos ocultos en ciertos Estados extranjeros, y que se configuraba como una «regularización fiscal extraordinaria». En esa misma línea, se impulsaron medidas como una (supuestamente) nueva conformación de la regularización y la norma que nos ocupa en este trabajo: el nuevo tipo superatenuado por conducta postdelictiva positiva. Estas modificaciones forman parte de una *política tributaria de excepción o de urgencia*, que buscaba aportar fondos con urgencia a las arcas públicas de un Estado que se enfrentaba al riesgo de un rescate financiero.

Tras la conclusión de aquel auténtico *estado de excepción económico*, sin embargo, esta superatenuación facultativa sigue en el Código Penal.

2. LA SUPERATENUACIÓN DEL ARTÍCULO 305.6 PARA EL «OBLIGADO TRIBUTARIO O EL AUTOR DEL DELITO»

2.1. Introducción

La atenuación recogida en el artículo 305.6 (y los preceptos paralelos en los artículos 307.5 para el fraude de cuotas de la Seguridad Social, el art. 307 ter 6 para el fraude de prestaciones de la Seguridad Social y el art. 308.6¹³) consiste en la rebaja facultativa de las penas de prisión y de multa en uno o dos grados; y tiene dos posibles presupuestos de hecho.

- a) **Para los autores del delito.** El presupuesto es que «(e)l obligado tributario o (e)l autor del delito»¹⁴, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, reconozca judicialmente los hechos y pague la deuda tributaria¹⁵. A este supuesto se le ha denominado en ocasiones «regularización extemporánea», aunque se trata de un término que puede inducir a confusión¹⁶.
- b) **Para otros partícipes:** El presupuesto de la atenuación es que estos sujetos «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». En este punto no se prevé específicamente un plazo como el de los dos meses al que hace referencia el subcaso anterior, por lo que se ha debatido el ámbito temporal de la conducta postdelictiva a la que hace referencia¹⁷.

13. No se prevé, no obstante, una cláusula similar para los fraudes a los presupuestos generales de la Unión Europea.

14. Esta diferenciación entre el obligado tributario y el autor del delito, por cierto, avivó en su momento el debate sobre si el fraude fiscal debe concebirse como un delito común o como uno especial. Al respecto ver tempranamente MARTÍNEZ, I. «El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6», en *RGDP* n° 20 (2003), p. 1-17.

15. Para los fraudes a la Seguridad Social, el art. 307.5 se refiere a la «deuda con la Seguridad Social». Para los fraudes de subvenciones, el art. 308.6 habla del reintegro o devolución de las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió.

16. Ya que el art. 305.6 establece *su propio plazo*: 2 meses tras la citación, por lo que dentro de esos dos meses y a efectos de ese precepto, el reconocimiento y pago no serían extemporáneos.

17. ¿Quiénes son esos «otros partícipes»? Recordemos que habitualmente el Código Penal no emplea los términos «partícipe» y «participación» con el significado dogmático habitual, como opuestos a «autor». Salvo en esta ocasión, el Código penal sólo emplea el término «partícipe» una vez, y lo hace para referirse a *cualquier* intervención en el delito (art. 557 bis). Asimismo, el término «participar» casi siempre se emplea para referirse a cualquier intervención, incluyendo la autoría (evidentemente, los arts. 132, 235.1.9º, 268, 301, 369, 510.2.b); 570 bis, 572, 5789, 579 bis; plantea dudas el art. 17 CP; parece claramente diferenciador el art. 616 bis).

Este segundo subcaso ha merecido menos atención de la doctrina, probablemente porque no se trata de una norma tan innovadora sino de una estrategia político-criminal conocida y habitual en la lucha contra la criminalidad de corte organizado¹⁸: se busca incentivar la colaboración con la justicia de las personas que han tenido una intervención accesoria en una actividad delictiva organizada y que por sus especiales conocimientos pueden ayudar a *asegurar una condena de los principales responsables* (y, con ello, colaborar en la prevención general y evitar la impunidad en un tipo de delincuencia donde la capacidad de persecución del Estado es limitada). No obstante, este tipo de normas de *incentivos a la delación*, como sabemos, no están exentas de críticas: entre ellas, la que se cuestiona si el fraude a la Hacienda Pública es un ámbito parangonable al de la criminalidad organizada, al que quepa extender este tipo de medidas de política criminal «de excepción»¹⁹.

Nos centraremos, pues, en el primero de los incisos.

No obstante, en el caso de las cláusulas de superatenuación de los delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, parece evidente que se usa «partícipe» en un sentido dogmático clásico, como contrapuesto al «autor». Todo ello, sumado al hecho de que estamos hablando de abonar la deuda tributaria (al menos, en el caso del art. 305.6), lleva a considerar que sólo están incluidos en la mención inicial quienes responden por títulos de autoría, y no los sujetos equiparados al autor a efectos punitivos (inductores y cooperadores necesarios). En sentido contrario, CALVO VÉRGEZ («El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre», en *Quincena Fiscal* n° 3, 2013, nota 12 y texto correspondiente) entiende que estos sujetos están incluidos en la mención al autor. Con razón y contundencia descarta esta interpretación ALONSO GALLO, «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», en *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez* n° 34-2013, p. 37, usando argumentos gramaticales y sistemáticos. En el mismo sentido, MUÑOZ CUESTA, «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», en *Aranzadi Doctrinal* n° 11, 2013, p. 45; LINARES, María Belén, *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP* (Tesis doctoral, Universidad de Sevilla: <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/66862/Mar%C3%ADa%20Bel%C3%A9n%20Linares.%20Tesis.pdf>), p. 532.

18. «Se trata, esta última, de la atenuación a la que el Legislador suele recurrir para delitos sometidos a un régimen excepcional (terrorismo, tráfico de drogas) en búsqueda de mejores resultados; la cuestión es si el delito fiscal ha de compartir ciertas cotas de excepcionalidad con otros sectores de la delincuencia o si sería suficiente un régimen penal ordinario, acompañado de una mayor eficacia en la recaudación de los impuestos» (MANJÓN-CABEZAS, «Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal», en *Teoría y Derecho* n° 12, 2012, p. 210 y ss.). Similar, IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel. «Delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social: Arts. 305 a 310 bis CP», en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez-Aller (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma de 2012*, Valencia: Tirant lo blanch, 2013, p. 826-827; Ver también MUÑAGORRI LAGUÍA, «Notas sobre fiscalidad, evasión de capitales y destrucción social», en De la Mata Barranco(coord.) / De la Cuesta Arzamendi (dir.), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Aranzadi, 2013, p. 343 y ss.

19. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo blanch, 2018, § 247 (no sólo por los problemas de justificación de los premios a la delación, sino por su mala técnica legislativa); MUÑAGORRI LAGUÍA, *op. cit.*, p. 350 y ss.

2.2. Una superatenuación facultativa con más dudas que certezas²⁰

Hablamos de una reducción facultativa en uno o dos grados: una regulación parangonable a la exención incompleta²¹ o a la concurrencia de dos atenuantes o una muy cualificada. La doctrina discute sobre el alcance del carácter facultativo: si el Juez puede optar entre aplicarla o no aplicarla, o si está obligado a aplicarla y su margen de discrecionalidad se limita a decidir si rebaja uno o dos grados²².

Pero la falta de claridad no sólo se refiere a ese extremo. Además, no existe criterio alguno para determinar si la rebaja debe ser de uno o dos grados (o no aplicada, en el caso de quienes entienden que la facultad debe extenderse también a ese extremo), algo que hace el Código Penal en algunas otras ocasiones en que otorga ese enorme margen de decisión al Juez o Tribunal, orientando así su labor y permitiendo valorar si la determinación judicial de la pena es correcta o no²³. En este caso esta carencia se antoja especialmente grave, pues dado lo estrecho del conjunto de supuestos del que podemos hablar (pagar toda la deuda tributaria entre el día de la notificación de la citación judicial como imputado y los dos meses posteriores) y las limitadas circunstancias que pueden concurrir, resulta arduo establecer criterios que permitiesen fijar, siquiera de modo orientativo, *franjas punitivas* en ese enorme margen de decisión judicial (que va desde la rebaja en dos grados en su mitad inferior hasta la rebaja en un grado en su mitad superior).

Los extremos que no pueden entrar en juego a la hora de decidir sobre el si y el cuánto de la rebaja punitiva son, obviamente, los extremos *reglados* sin los cuales no se puede aplicar la atenuación, que son:

- El pago *total* de la deuda tributaria, que incluye no solo la cuota tributaria, sino también los intereses de demora y recargos correspondientes (art. 58 y Disp. Adicional décima, punto 1 LGT).
- El reconocimiento *de los hechos*. Es claro que la mención a «los hechos», habitualísima en el Código Penal, que se refiere a los hechos que reali-

20. Parte de los argumentos expuestos a continuación se contenían, en un grado de desarrollo menor, en el artículo que publiqué en 2012 (referido al proyecto de ley aún por aprobar) titulado «La reforma del Derecho penal tributario. Nuevas oportunidades para el fraude fiscal», *cit.*, p. 12 y ss.

21. FERRÉ OLIVÉ, *Tratado...*, § 245.

22. A favor de interpretar que la norma es de aplicación obligatoria, y que lo facultativo para el juez es sólo la graduación de la rebaja, por ejemplo, MORALES PRATS, *Comentarios al Código Penal*, p. 1091; interpreta, por el contrario, que el carácter facultativo de la atenuante implica necesariamente reconocer al juez la facultad de decidir si procede o no su aplicación, por todos, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado...*, § 245.

23. Así hace el Código, por ejemplo, en las rebajas en uno o dos grados relativas a *tentativa* (art. 62, «peligro inherente al intento y grado de ejecución alcanzado»); a la concurrencia de *dos o más atenuantes o una muy cualificada* (art. 66.1.2ª, «número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes»); o el las *eximentes incompletas* (art. 68, «número y la entidad de los requisitos que falten o concurren, y las circunstancias personales de su autor»).

zan el tipo delictivo en cuestión. Ello implica que no se trata sólo de reconocer *la deuda* sino *los hechos delictivos*. Dicho en términos procesales, no se trata de un mero allanamiento respecto del deber de pago, sino respecto de la pretensión condenatoria²⁴. Si la reparación no supone para el Estado el ahorro de la actividad procesal dirigida a la condena, la atenuación no puede surtir efectos.

- El plazo de los dos meses contados desde la citación judicial para declarar a título de investigado (que debe computarse desde el momento de su válida notificación).

En efecto: la concurrencia de estos factores es la que otorga al Juez la posibilidad de ejercer la facultad rebajar la pena en uno o dos grados... o de no ejercerla. Por ello, para decidir si en un concreto caso esta rebaja debe aplicarse, y si debe hacerse en uno o dos grados, debe tomar en cuenta otros factores adicionales (de no ser así, hablaríamos de una rebaja *obligatoria* y no facultativa). Siendo así, procede preguntarse: más allá de estos elementos, ¿con base en qué elementos puede motivar el Juez o Tribunal que debe aplicarse la atenuación extraordinaria, que debe aplicarse en uno o dos grados, y, dentro de ese grado, en una extensión más próxima al límite mínimo o al máximo?

La tentación es tomar en cuenta factores relativos al *delito cometido* y no a la conducta postdelictiva positiva; y, en concreto, atender al elemento cuantitativo, de modo que los fraudes de cuantías más próximas a 120.000 euros podrían beneficiarse de una rebaja en dos grados y los muy cuantiosos sólo en una, y en una extensión próxima al límite máximo. Sin embargo, las cosas no son tan sencillas. Para los fraudes más cuantiosos, por encima de 600.000 euros (art. 305 bis), *también* se prevé una rebaja en uno o en dos grados. Ello significaría que, de adoptarse este criterio para determinar si se aplica una rebaja en uno o en dos grados, una rebaja en un grado para un fraude de 500.000 euros (es decir: un fraude del tipo básico con una cuantía elevadísima) podría determinar una pena *superior* a una rebaja en dos grados para un fraude de 600.001 euros (es decir: un fraude del tipo agravado con la cuantía más baja posible que, por ello, según este criterio sería acreedor a la máxima atenuación).

El mismo obstáculo surge si se pretende emplear el criterio de la complejidad o grado de elaboración del fraude, reservando la rebaja en dos grados para casos en que el autor no haya hecho uso de medios especialmente fraudulentos, y aplicar una rebaja menor en el caso de fraudes elaborados, con uso de sociedades pantalla, sujetos intermedios, territorios de baja tributación, etc.; y es que el art. 305 bis *también* prevé la posibilidad de una rebaja en dos grados para esos casos.

24. Ver la referencia a alguna temprana resolución judicial que aborda esta específica cuestión en LINARES, *El delito de defraudación tributaria...*, p. 532. Esto plantea siempre dudas respecto de las consignaciones hechas *ad cautelam* («a efectos del art. 305.6»), en la medida en que la defensa, en vez de aceptar los hechos, siga combatiéndolos.

En principio podría parecer interesante analizar los criterios que usa la jurisprudencia para determinar cuándo la atenuante de reparación se aplica como *muy cualificada*, para ver si se pueden trasladar al art. 305.6 y así dilucidar cuándo aplicar una rebaja en dos grados. Sin embargo, no es tan sencillo. Debe descartarse de plano, por supuesto, el de la *reparación pronta o inmediata*, pues el artículo 305.6 CP se refiere a casos de reparación tardía. Por su parte, el criterio del *esfuerzo realizado para ejecutar la reparación* (por todas, SSTs núm. 1339/2011 de 5 diciembre; núm. 1156/2010, de 28 de diciembre; y núm. 868/2009, de 20 de julio) podría ser un criterio interesante a la hora de determinar si la atenuación merece ser aplicada en un grado máximo o mínimo. Sin duda, es un criterio con larga tradición en la jurisprudencia y que incluso es tomado en cuenta por el Código Penal en diversas ocasiones a la hora de valorar la conducta de reparación (art. 80.1 y 80.3 CP; con una orientación similar, art. 72.5 LOGP); si bien no parece que pueda resolver muchos supuestos.

2.3. Cuasi-impunidad

Esta atenuación extraordinaria, de facto, supone poner (al menos, en buena medida) en manos del autor del delito la posibilidad de *comprar* la práctica impunidad²⁵, pagando por ella un precio tan bajo que el factor preventivo-general negativo o intimidatorio queda absolutamente disuelto.

En primer lugar, y en relación con la pena de prisión, la puesta en marcha de la atenuación del art. 305.6 determina que ésta *siempre* estará por debajo de los dos años (lo cual en el caso de delincuentes *de cuello blanco*, habitualmente primarios delictivos, supone a día de hoy una práctica garantía de inejecución de la pena privativa de libertad). Dado que los marcos penales son de 1 a 5 años (tipo básico) y de 2 a 6 años (tipo agravado), las penas de prisión serán:

- De 3 a 6 meses o de 6 a 12 meses en el primer caso.
- De 6 a 12 meses o de 1 a 2 años en el segundo.

Así, por ejemplo, en el caso del que conoció la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 740/2018, de 6 de febrero de 2019 («caso entrenador del Real Madrid»), nos encontramos con dos delitos fiscales: uno básico y otro agravado. Por el primero la pena de prisión impuesta por la Audiencia Provincial de Madrid fue de **tres meses y un día**²⁶ y por el segundo, de **siete meses**²⁷.

25. DOPICO, «La reforma...», p. 13; MARTÍNEZ-BUJÁN, *Parte Especial...*, p. 704-705.

26. Si bien no se acaba de comprender qué llevó a la Audiencia a imponer el umbral mínimo *incrementado en un solo día*.

27. A todo ello debe añadirse que el artículo 308 bis, introducido por la reforma de 2015, somete la suspensión de la ejecución de la pena de prisión al pago de la deuda tributaria o con la Seguridad Social (o al reintegro de la subvención defraudada en el fraude de subvenciones), pero *adopta*

Pero probablemente el aspecto donde estas *rebajas punitivas* —dicho sea en un doble sentido— alcanzan un punto especialmente ilustrativo es en la multa. Como decimos, también la multa es rebajada en uno o dos grados²⁸. Dado que la multa es del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada en el tipo básico y del doble al séxtuplo en el tipo agravado, ello supone que la cuantía de la multa una vez aplicada la atenuación puede ser:

- De *la cuarta parte a la mitad* de lo defraudado, o de la *mitad* al tanto (tipo básico).
- De la *mitad* al tanto o del tanto al doble (tipo agravado).

La imposición de una multa *de la cuarta parte de lo defraudado* (por ejemplo, STS 740/2018, de 6 de febrero de 2019)²⁹ o de *su mitad*³⁰ debe ser analizada al menos desde dos puntos de vista.

En primer lugar, el **efecto comunicativo** de una multa de *una fracción menor* de la cuantía defraudada debe valorarse como *disolvente* en términos de prevención general positiva, que se asemeja más a un simple recargo de gestión que a una pena³¹. Si además esa disminución es consecuencia de una

un concepto «ad hoc» de pago, por el cual a) equipara al pago el simple *compromiso de pago* cuando el Juez considere razonable esperar que será cumplido; y b) sólo se revoca la suspensión si el sujeto no da cumplimiento a ese compromiso *siempre que tuviera capacidad económica para hacerlo*. Como se puede comprobar, se ha cuidado hasta el extremo la construcción de un régimen excepcional, vigente sólo para estos delitos, tendente a reducir al mínimo de los riesgos de entrada en prisión.

28. Aunque, como es sabido, el Código Penal *no establece una regla para aplicar la rebaja de grado a una pena de multa proporcional*. Por ello, el Tribunal Supremo en un Acuerdo del Pleno de 22 de julio de 2008, consideró que debían aplicarse analógicamente las reglas del artículo 70 CP.

29. Como hemos comentado, en este caso se trataba de dos delitos fiscales. En el primero de ellos la cantidad defraudada era 171.290,58 y la multa fue de 42.822,64 (*exactamente la cuarta parte, al céntimo*). En el segundo la cantidad defraudada eran 374.690,45, y la Audiencia Provincial de Madrid la había fijado en 100.000 euros (es decir: el 26,7%, ligeramente más que la cuarta parte). No obstante, comoquiera que el Tribunal Supremo entendió que el tipo que debía aplicarse era el agravado, terminó modificando la pena e imponiendo una multa ligeramente superior al tanto de la cuantía defraudada (380.000 euros).

30. DE LA MATA BARRANCO afirma que en la praxis judicial se suele imponer una multa que corresponde a un *40% de la cuantía defraudada*: DE LA MATA / DOPICO / LASCURAÍN / NIETO, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Madrid, Dykinson, 2018, p. 556, disponible en <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/26715>; EL MISMO, «El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas», en *Revista General de Derecho Penal* núm. 26 (2016), p. 30-31.

31. Similar IGLESIAS RÍO, «Delitos contra la Hacienda Pública...», p. 825-826. Este efecto disolvente desde el punto de vista preventivo general positivo se ve aumentado cuando este tipo de rebajas extremas de la pena son consecuencia de unas negociaciones con las acusaciones que conducen a una sentencia de conformidad. No me resisto a citar, siquiera por su interés historiográfico, la intervención de Rodríguez Mourullo en un coloquio sobre el futuro delito fiscal de hace casi medio siglo, en el que habla de *«la legalización del fraude a través de los convenios»*, y decía: *«sería la Administración, mediante su acuerdo o desacuerdo con el contribuyente, la que produciría o abriría la vía criminal, y yo me resisto a la idea de una pena criminal cuya imposición está condicionada por estas negociaciones, por estos convenios, acuerdos —si me permiten ustedes, cha-*

decisión del sujeto que además podía ser *programable* desde el mismo momento de la comisión del delito, el mensaje comunicado con la imposición de la sanción es el de una *elusión de la pena*.

En segundo lugar: desde el **punto de vista de la prevención general negativa**, se asiste a la **total destrucción del potencial intimidatorio del Derecho penal tributario**. Ello se entiende con facilidad: en el momento de la comisión del delito, el autor del fraude sabe que *incluso en el caso de que le descubran* estará en su mano desactivar los riesgos penales, pues con el pago de un simple suplemento económico podrá acceder a un régimen que le permite mantener bajo mínimos (*de facto*, anular) el riesgo de entrar en prisión. Esto es tanto como permitir que se compre el acceso a un régimen de impunidad... fijando para ello, además, un precio ridículamente bajo (de hecho, ni siquiera deberá abonar los costes en los que ha incurrido la Administración Tributaria para detectar su defraudación criminal)³².

Desde la perspectiva de un *homo oeconomicus* que no tomase en cuenta componentes éticas o reputacionales para adoptar su decisión, la cuestión se plantea en unos términos demoledores. Quien se encuentra en la situación de cometer un fraude con probabilidad media o baja de ser descubierto, ¿por qué va a tributar correctamente? La opción de no delinquir supone pagar la cantidad X en el momento actual. La opción de delinquir supone ahorrar esa cantidad, y el riesgo de esta operación puede computarse como *pagar lo que había que pagar en un inicio*, más un *recargo que va de la cuarta parte al tanto de la cantidad defraudada* (pero multiplicado por el índice, entre 0 y 1, de las probabilidades de ser descubierto)³³. Ante un coste tan bajo nos encontramos muy próximos al ejemplo que ponía el viejo FICHTE al hablar de sancio-

laneos previos— entre las partes interesadas, entre el contribuyente y la Administración» (RODRÍGUEZ MOURULLO, en AA.VV., *Las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal. Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos de Madrid los días 24 y 25 de mayo de 1971*. Madrid: Círculo de Estudios Jurídicos, 1971, p. 99).

32. Así lo expuse en 2012, antes de aprobarse la Ley, en DOPICO, «La reforma del Derecho penal tributario...», *cit.*, p. 13. Apoyaron esta crítica MARTÍNEZ-BUJÁN, *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 5ª ed., op. cit., p. 658; DE LA MATA, *RGDP* n° 26, 2016, p. 31, nota 42; DÍAZ-MAROTO, «El afán de reformar», en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid* n° 25, 2012-I, p. 16; en el mismo sentido FERRÉ OLIVÉ, *Tratado...*, § 245; IGLESIAS RÍO, «Delitos contra la Hacienda Pública...», p. 825; BOIX REIG / GRIMA LIZANDRA, «Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (II)», en *Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (II)* en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* núm. 34, 2013, p. 18.

33. En realidad, lo relevante no es el riesgo de ser descubierto sino la *percepción que de dicho riesgo tiene el sujeto* (ver MONTERO SOLER / TORRES LÓPEZ, *La economía del delito y de las penas. Un análisis crítico*, Granada, 1998, págs. 161 y ss.). En ello influyen factores como el *descuento del futuro*, que llevan a minusvalorar los riesgos venideros en comparación con los males que podemos tener que afrontar hoy: un factor sumamente importante desde el punto de vista de la prevención general (ORTIZ DE URBINA, «Análisis económico del Derecho y política criminal», en *Revista de Derecho Penal y Criminología* 2ª época, n° extraordinario 2 (2004), p. 50).

nes sin efecto disuasorio: «Si no se toma del ladrón más que lo que ha sustraído, no ha hecho más que darse el trabajo para nada»³⁴.

Este portillo a la (cuasi-)impunidad no sólo se pone a disposición de quienes deseen defraudar a la Hacienda Pública³⁵, sino que ha sido incluido también en los distintos delitos contra la Seguridad Social y de fraude de subvenciones.

2.4. También disponible en casos de crimen organizado

Es más: se ofrece también a quienes deseen cometer fraudes agravados de los arts. 305 bis y 307 bis: en ambos preceptos se prevé expresamente una remisión a todas las previsiones que afectan al tipo básico, incluyendo la superatenuación por regularización tardía. Así, pues, si se accede a esta superatenuación sus penas quedarían rebajadas siempre por debajo de los dos años y se podrían suspender para primarios delictivos, pagando una multa que puede ser incluso de *la mitad* de la cuantía defraudada.

Ello no implica sólo que sea aplicable también a los casos de fraudes por encima de 600.000 euros (apartado a del art. 305 bis 1 CP), sino incluso a supuestos en los que defraudación es cometida **en el seno de una organización o grupo criminal**; o cuando se ha cometido usando testaferros, pantallas, negocios o instrumentos fiduciarios, paraísos fiscales, etc. para ocultar la identidad del deudor tributario, el autor del delito, su patrimonio o el importe de la cuantía finalmente defraudada (apartados b y c del art. 305.1 CP).

Aunque parezca chocante, no nos encontramos ante una consecuencia jurídica imprevista, fruto de una regulación poco cuidadosa (por así decirlo, de un *lapsus calami Legislatoris*) sino de una decisión político-criminal deliberada. Es fácil constatarlo: en la primera versión del artículo 305 bis, la que se contenía en el Anteproyecto de Ley propuesto por el Gobierno, la cláusula de superatenuación sólo era aplicable a una de las modalidades agravadas (cuantía superior a 600.000 euros, art. 305 bis 1 a), y se excluía expresamente de la posibilidad de superatenuación a los casos de organización o grupo criminal y los de uso de testaferros, paraísos fiscales, etc. Así, el artículo 305 bis decía en la versión del Anteproyecto:

«A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las previsiones contenidas en el art. 305 a **excepción de lo establecido en su ap. 6, que sólo resultará aplicable al caso previsto en la letra a)**»³⁶.

34. FICHTE, *Fundamento del Derecho natural según los principios de la doctrina de la ciencia*, traducción de la edición de 1796 por Villacañas / Ramos / Oncina, Madrid, 1994, p. 323.

35. Y tengan la capacidad económica como para deber pagar más de 120.000 euros (o actúen en nombre de persona física o jurídica que tenga tal capacidad).

36. SANZ DÍAZ-PALACIOS, «Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario (Proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012), en

Con la supresión de este último inciso, el legislador deliberadamente amplió la superatenuación a los demás supuestos agravados, **incluyendo los casos de delito cometido en el seno de una organización o grupo criminal.**

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

La doctrina suele afirmar que la motivación de una norma como la de la regularización o la superatenuación de la pena en el delito fiscal tienen una finalidad recaudatoria³⁷: se renuncia a la pena total o parcialmente, pero a cambio se obtiene un pago que quizá de otro modo no se obtendría, o se obtendría con más esfuerzo. Sin embargo, pocas veces se repara en que el beneficio así obtenido *no sale gratis*, sino que lleva a que el Estado incurra en importantísimos costes. Así, en relación con las atenuantes y eximentes por conducta postdelictiva, señala POZUELO que «toda satisfacción de una necesidad conlleva unos determinados costes, que en los supuestos de comportamiento postdelictivo consisten en prescindir en todo o en parte de la imposición de la pena. Y el punto de vista de toda política legislativa penal ... consiste en que el coste que supone la imposición de una pena —o el coste que supone prescindir de ella— no ha de ser más alto que los beneficios que reporta el objetivo perseguido»³⁸.

La cuestión, planteada en los términos más directos, es *cuál es el beneficio* que trae consigo la superatenuación y si para su consecución podemos estar *reduciendo ingresos futuros respecto de un número mucho mayor de casos*, al erosionar la capacidad intimidatoria del Derecho penal tributario y, con ello, prevenir menos fraudes presentes y futuros.

a) Anunciar que se pondrá la decisión de la impunidad en manos del defraudador incluso cuando ya se le haya descubierto, y en una situación de riesgo controlado

Este es probablemente el elemento más llamativo de toda la regulación: que se pueda acudir a un práctico vaciamiento de la pena *incluso tras haber sido descubierto*. Nuestro *homo oeconomicus fraudator*, en el trance de cometer su delito, sabe que, en el peor escenario posible, en el caso de que las autoridades le descubran tendrá la opción de pagar; y, además, de hacerlo en un contexto

Diario La Ley, Nº 7966, Sección Doctrina, 16 de Noviembre de 2012, nota 3. En la versión del Proyecto de Ley de 7 de septiembre de 2013 ya se había eliminado este inciso.

37. Es un lugar común. Por todos, baste citar IGLESIAS RÍO, «Delitos contra la Hacienda Pública...», p. 824; BUSTOS RUBIO, «Sobre la regularización en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como ejemplo político-criminal del nuevo “Derecho penal del amigo”», en AAVV, *Propuestas penales: nuevos retos y modernas tecnologías*, Univ. de Salamanca, 2016, p. 516.

38. POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa... cit.*, p. 426 (énfasis añadido).

de *riesgo muy controlado*. Así, tras tener acceso a los datos de la instrucción en los que figura la cuantía del fraude que la acusación pretende demostrar, puede saber qué se ha descubierto y *qué no se ha descubierto*; y cuenta con un cómodo plazo de dos meses *a partir de la citación como imputado*³⁹.

En efecto: si estuviésemos hablando de una regulación en la que el sujeto pudiese eludir la pena mediante el pago de lo defraudado en los términos en que teóricamente lo hace la normativa sobre regularización fiscal (es decir: exigiendo *espontaneidad* mediante la introducción de unos «hechos de bloqueo» que cierran la posibilidad de exención una vez el defraudador es descubierto) nos encontraríamos ante una regulación que *erosionaría mucho menos* el potencial intimidatorio o de *deterrence* de las normas penales. En tal caso, el sujeto en el momento de decidir si comete o no el delito *no tendría la seguridad* de poder controlar la punición, pues el evento de ser descubierto escapa de su control. Siendo así, en el momento de cometer el fraude nuestro *homo oeconomicus fraudator* no podría calcular si en el momento decisivo podrá eludir la pena. Por ello, una tal regulación no incentivaría el fraude de modo relevante.

Ciertamente, es obvio que las decisiones de regularizar no se toman por súbitas conversiones a la ética tributaria, sino con frecuencia porque el sujeto tiene *conocimiento no formal* de indicios que le revelan que es probable que su fraude haya sido descubierto⁴⁰. Es evidente que cuando las cosas son así (*rectius*: cuando *se puede prever* que serán así) la erosión a la prevención general es mayor. Pero esto no obsta a la argumentación que aquí se expone, sino que la confirma: *cuanto más controlable sea el riesgo para el defraudador visto desde el momento de la comisión del delito, más se incentiva el fraude con cláusulas de exención (o cuasi-exención)*⁴¹.

b) La «monetización» de la pena. La pena como precio asumible por el defraudador en el momento de cometer el delito

La pérdida de efecto preventivo-general tiene lugar cuando el defraudador sabe que la posible pena puede ser convertida por en un *coste asumible*. A eso es a lo que el Prelegislador italiano de 2000, en la *Relazione Governativa* que acompañó el Decreto Legislativo 74/2000, denominaba *monetización de la pena*.

El legislador italiano en el año 2000 decidió no incluir una cláusula de *exención* y sólo una de *atenuación* de la pena de prisión (impidiendo, además, que esa atenuación pudiese ser tomada en cuenta a efectos de la suspensión de la

39. Plazo que la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, probablemente abrumada por lo fugaz de la existencia humana, denomina «breve lapso de tiempo».

40. En este sentido, los hechos de bloqueo de la *Selbstanzeige* alemana son más rigurosos, pues no se limitan a los casos de comunicación *formal* al defraudador de que su fraude ha sido descubierto.

41. De hecho, dado que la superatenuación permite conseguir un debilitamiento tan enorme de la pena, esta cláusula hace *notablemente menos interesante la opción de la regularización «normal» del art. 305.4*, pues buena parte de sus efectos se pueden lograr sin necesidad de apostar «a ciegas» sobre la posibilidad de ser descubierto.

pena); y lo justificaba en los siguientes términos: «*se ha descartado coherentemente la solución “extrema”... de elevar la conducta resarcitoria a causa extintiva del delito*», pues una solución tal «*terminaría por frustrar la conminación punitiva, cuando no por surtir un efecto “criminógeno”, por cuanto permitiría a los contribuyentes ‘monetizar’ el riesgo de la responsabilidad penal, conmutando, sobre la base de un frío cálculo, la certeza de la ventaja presente con la eventualidad de un resarcimiento futuro privado del estigma criminal*»⁴².

Debe matizarse: en realidad la cuestión más importante no reside tanto en si se pone un *precio* o no a la elusión de la pena de prisión (a fin de cuentas, en eso consiste la *sustitución* de una pena privativa de libertad por una pena de prisión, instituto que de por sí no supone necesariamente una frustración de las finalidades preventivo-generales). En lo que ahora nos interesa, lo relevante es si se trata de un precio *fácilmente asumible en el momento de la comisión del delito*, y si por ello el Derecho penal tributario español *deja de ser suficientemente disuasivo* con este tipo de mecanismos.

3. OTROS ARGUMENTOS SOBRE LA JUSTIFICABILIDAD DE LA CLÁUSULA DE SUPERATENUACIÓN

3.1. Más argumentos sobre costes y beneficios

Llegados a este punto, deben contrastarse algunos de los argumentos que se han aducido para justificar este tipo de normas premiales, y si son o no aplicables a la cláusula del art. 305.6.

En primer lugar, debe señalarse que a la hora de analizar los beneficios que aporta una norma como ésta se incurre a veces en generalizaciones exageradas. Obviamente, lo que se logra con esta norma no es «*la satisfacción de las deudas tributarias en los casos en los que se aplica*». El ordenamiento tiene vías para obtener la satisfacción de los créditos del Estado aunque el deudor no desee pagarlas; vías que en caso de solvencia del deudor son efectivas. Esta sobreesitimación del beneficio reportado por la norma probablemente lleve a valoraciones exageradamente optimistas.

En un análisis detenido, el primer beneficio que aporta es *procesal*: el allanamiento del acusado supone que la parte final del procedimiento se aligera y se evita la confrontación del juicio⁴³.

42. Sobre la perspectiva de la *Relazione Governativa* de 2000, ver LANZI / ALDROVANDI *Diritto Penale Tributario...* cit., p. 98-99; IORIO, *I novi reati tributari*, 2ª ed., Milán, Wolters Kluwer, 2015, p. 106.

43. Nótese que se trata de una fracción de los costes en los que el Estado ha incurrido por causa del fraude (inicialmente a través de la Administración tributaria en cuestión, y posteriormente en el inicio de la fase de instrucción, a través del Ministerio Fiscal y de la Abogacía del Estado o del representante procesal de la Administración defraudada).

En segundo lugar, y sólo *en aquellos casos en que los acusados sean —al menos, aparentemente— insolventes en todo o en parte*, puede llevar a que *afloren* activos suficientes que, sin este incentivo, no aflorarían, sino que permanecerían ocultos. Como se puede ver, no hablamos de todos los casos, ni de la totalidad de la deuda.

En tercer lugar, resulta sorprendente que se maneje sin matices el argumento de que este tipo de cláusulas están al servicio del aumento de la recaudación cuando el modo en que operan consiste precisamente en *reducir la cuantía de multas que podrían tener importes elevadísimos, hasta cifras absurdamente bajas* (como, por ejemplo, ocurre con multas de *un 25% de lo defraudado*). Por expresarlo en términos de coste-beneficio: ¿cuántos ingresos extra deben generarse **únicamente** para *enjuagar la pérdida de recaudación generada por rebajar hasta la mitad o una cuarta parte unas multas que debían haber sido fijadas entre el tanto y el séxtuplo*?⁴⁴

En cuarto lugar debe atenderse a una ya clásica queja de la Administración tributaria, que se usaba para justificar la necesidad de introducir atenuantes y eximentes para el delito fiscal por pago de la cantidad defraudada y allanamiento procesal ante la acusación. Según esta vieja queja, *en los casos de fraude fiscal punible el proceso penal impide que Hacienda ejecute la deuda hasta el final del procedimiento*. En efecto: las autoridades tributarias protestaban porque en los casos más graves y cuantiosos de fraude fiscal (los constitutivos de delito), la existencia de un proceso penal impedía que Hacienda pudiese ejecutar la cantidad adeudada; y cuando tras muchos años la condena devenía firme, con frecuencia no era posible proceder al cobro, o no íntegramente (insolencia sobrevenida, etc.). Así, la pendencia de cientos de procedimientos penales por fraude fiscal impedía al Erario cobrar *cientos de millones de euros*. Esto contrastaba con la situación en los casos *menores*, los constitutivos de ilícito administrativo, donde al no haber un procedimiento penal Hacienda podía ejecutar la deuda sin verse obstaculizada en modo alguno. Frente a esta situación, la introducción de la superatenuación haría que los culpables de fraude fiscal tendrían incentivos para pagar lo adeudado. **Hacienda lograría cobrar algunas de esas deudas «bloqueadas»** por la prejudicialidad penal sin esperar al fin del procedimiento⁴⁵.

Sin embargo, desde la Ley Orgánica 7/2012 las cosas han cambiado. Entre los numerosos cambios introducidos por esta disposición debe señalarse el que permite que la Administración Tributaria proceda al cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del procedimiento penal (art. 305.5):

«La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo

44. Es decir: no sólo para enjuagar *todas* las pérdidas que podría generar la regulación de una cláusula como ésta (dados los enormes incentivos al fraude que produce), sino sólo para enjuagar aquellas derivadas de la omisión de recaudación de multas.

45. Espera que, en ocasiones, podía además ser estéril, pues al llegar la firmeza de la condena quizá la empresa podía entrar en crisis o el acusado dejar de tener activos a su nombre.

que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, 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».

Con otras palabras: si resulta que los procedimientos penales ya no paralizarán la acción de cobro contra el defraudador, y por ello ya no vamos a encontrarnos con grandes cantidades de dinero *bloqueadas* por los procesos penales, ¿necesitamos otorgar un régimen tan extraordinariamente favorable a los delincuentes tributarios que procedan a la esta *regularización tardía para defraudadores descubiertos*?⁴⁶ La respuesta parece claramente negativa⁴⁷

3.2. ¿Es la cláusula de superatenuación la simple plasmación legal de un caso de «dos o más atenuantes o una muy cualificada»?

En ocasiones se ha pretendido argumentar que a fin de cuentas el art. 305.6 CP no ha introducido nada nuevo, ya que estos supuestos eran tratados por cierta jurisprudencia como supuestos de *atenuación muy cualificada por reparación* o como casos de *conurrencia entre atenuación y confesión*.

A esto debe responderse en un doble sentido.

En primer lugar, la reparación completa no determina en modo alguno la aplicación de la atenuante muy cualificada. Aunque el art. 21.5^a prevea, junto con la reparación del daño, la *disminución de los efectos* como presupuesto de la atenuación, ello no significa que se pueda aplicar la atenuación simple a quien indemniza sólo parcialmente (pudiendo hacerlo de modo pleno); ni, por supuesto, que proceda atenuarle la pena de modo muy cualificado cuando indemniza plenamente el daño causado. La posibilidad de una atenuación por reparación parcial sólo entra en juego cuando el sujeto no tiene la posibilidad de una reparación plena.

Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. Por todas, véase la STS núm. 1339/2011 de 5 diciembre, que afirma:

«[S]i de modo sistemático la reparación total se considerara como atenuante muy cualificada se llegaría a una objetivación inadmisibles y contraria al fin preventivo general de la pena; finalidad preventivo general que quedaría, al entender de este Tribunal, burlada con la rebaja sustancial que se pretende (STS 1156/2010, de 28-12)».

46. DOPICO, «La reforma del Derecho penal tributario...», p. 14.

47. Por supuesto, existen otros motivos para atenuar la pena de quien reconozca el mal causado y lo repare: la agilización de la reparación al perjudicado, la afloración de solvencias «ocultas» ante la posibilidad de reducir la pena de prisión, etc. Pero para obtener esos objetivos el Código penal ya conoce una *atenuante simple de reparación* (art. 21.5^a), que es aplicable a cualesquiera delitos patrimoniales y económicos.

Esta misma Sentencia recoge cómo el parecer del Tribunal Supremo es que el factor determinante para pasar de la atenuación común a la extraordinaria es **el esfuerzo del sujeto por reparar**:

«[P]ara 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 (STS 868/2009, de 20-7 (...)) [S]iempre que se opere con la atenuante muy cualificada ha de concurrir un plus que revele una especial intensidad en los elementos que integran la atenuante (SSTS 50/2008, de 29-1 y 868/2009, de 20-7)».

Así, pues, parece claro que no cabe afirmar que la simple reparación completa después de haber sido citado como imputado pueda ser considerada como una reparación «muy cualificada».

En segundo lugar, en modo alguno puede sostenerse que nos encontremos ante una combinación de *reparación y confesión*, y ello por un motivo evidente: la atenuante del art. 21.4^a establece un límite temporal inexorable para su apreciación: *antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él*.

Por supuesto, esto no puede eludirse apelando a que la «confesión tardía» (tan tardía que se produce cuando el sujeto *ya ha sido citado a declarar como imputado*) debe valorarse como una *circunstancia atenuante de análoga significación a la confesión*. Por más que en el ámbito del Derecho penal económico la así llamada «atenuante analógica» haya sido en ocasiones aplicada en términos merecedores de un mayor rigor, no cabe ignorar la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este punto, que subraya —en sede de principios— que no es de aplicación la atenuante de confesión por vía analógica a los casos en los que falta el requisito cronológico, aduciendo con toda razón que la analogía no puede considerarse como expediente que sirva para crear atenuantes incompletas⁴⁸. Dicho esto, el propio Tribunal Supremo ha admitido la aplicación de atenuante analógica a casos en que la información aportada por el culpable, a pesar de tener lugar cuando el sujeto ya sabía que procedimiento se dirigía contra él, fuese **de destacada relevancia a efectos de la investigación de los hechos** (por todas, ver SSTS núm. 708/2014, de 6 de noviembre; núm. 105/2014, de 19 de febrero; núm. 1620/2003, de 27 de noviembre; núm. 1968/2000, de 20 de diciembre; STS núm. 1579/1999 de 10 marzo de 2000)⁴⁹. Algo que, obvia-

48. POZUELO PÉREZ, «Atenuante analógica», en *Memento Penal 2019*, núm. marg. 4235.

49. Dicho esto, debe admitirse que en efecto antes de la reforma de 2015 pueden hallarse ciertamente sentencias que (de modo incorrecto, si atendemos a la razonable fundamentación del Tribunal Supremo en este punto) valoraban la reparación después de la imputación penal como muy cualificada (en algún caso, cuando *ni siquiera se había cubierto la cuantía de la deuda*: SAP Barcelona —Sec. 5— 94/2005, de 10 de enero). Una parte significativa de ellas son sentencias de conformidad en las que las acusaciones calificaban la reparación posterior al inicio de la instrucción como muy cualificada, o como la suma de dos atenuantes (reparación y analógica a la de confesión),

mente, no ocurre cuando hablamos de pagar, en los dos meses posteriores a la citación como imputado, exactamente la misma cuantía por que la acusación le estaba acusando.

Por todo ello, no es correcto afirmar que la superatenuación del art. 305.6 se ha limitado a plasmar un caso específico de «dos o más atenuantes o una muy cualificada», que por lo demás podía obtenerse con aplicación de las reglas generales. Por el contrario, ha supuesto introducir un supuesto de atenuación privilegiada, únicamente aplicable a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social españolas y sin parangón en la regulación general de las circunstancias atenuantes.

3.3. Argumentos de subsidiariedad penal y de resolución alternativa de conflictos

En ocasiones se acude al argumento de la *subsidiariedad penal* para justificar este tipo de soluciones. Sin embargo, esta argumentación debe ser matizada seriamente.

Cuando hablamos de subsidiariedad de la intervención penal nos referimos a la necesidad de acudir al Derecho penal únicamente cuando el conflicto *social*⁵⁰ no pueda ser abordado con herramientas menos incisivas. En palabras de MIR PUIG: «El Derecho penal deja de ser necesario para proteger *a la Sociedad* cuando esto puede conseguirse por otros medios, que serán preferibles en cuanto sean menos lesivos para los derechos individuales. Se trata de una exigencia de economía *social*»⁵¹. Si se pueden mantener bajo niveles aceptables ciertos conjuntos de ilícitos mediante respuestas sancionadoras administrativas o mediante las herramientas que ofrece el Derecho civil, no debe intervenir el Derecho penal.

En la apelación al principio de subsidiariedad para justificar la renuncia a la pena en el delito fiscal (o la renuncia *de facto*, como ocurre cuando se aplica esta superatenuación) cabe detectar cierto *lapsus* conceptual: pareciera como si se entendiese que el objeto del procedimiento es *el cobro de la deuda tributaria*, y así el principio de subsidiariedad aconsejaría lograrlo sin imponer penas graves si puede hacerse imponiendo penas menores. Obviamente, no es

apartándose abiertamente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es cierto que ha existido y existe una praxis problemática y quizá insuficientemente abordada por la doctrina en el ámbito de las conformidades, donde las acusaciones llegan a formular sus calificaciones definitivas tras un proceso dialogado con las defensas; todo ello, en un ordenamiento que no da base legal a un margen tan grande para el principio de oportunidad de la acusación. Los incentivos para que las acusaciones alcancen el acuerdo (el principal, la obtención de una condena con el allanamiento *ab initio* de la defensa) y las características de las sentencias de conformidad pueden haber sido factores que hayan incidido en que en conformidades previas a la introducción del art. 305.6 CP nos hayamos encontrado con frecuencia interpretaciones como las aquí criticadas.

50. ROXIN (*Derecho penal. Parte General* I. Trad. Luzón Peña *et al*; §2/28) en su definición del principio de subsidiariedad penal se refiere expresamente al conflicto *social*.

51. MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 10ª ed., 4/47 (énfasis añadido).

así. El ejercicio de la acción penal tiene como principal objetivo la defensa de los bienes jurídicos frente a futuros ataques; y, como se ha intentado desarrollar en estas páginas, es esa defensa mediante la prevención general la que puede quedar en entredicho con preceptos como el comentado. Por supuesto, el proceso debe también satisfacer también a los perjudicados, en este caso a la Hacienda Pública; pero ello es sólo una consecuencia de la integración de la acción de responsabilidad civil en el seno del procedimiento penal; procedimiento que tiene como objeto esencial ser cauce de la acción penal.

4. CONCLUSIÓN. LA NECESIDAD DE DEROGAR UN PRECEPTO DAÑINO PARA LOS INTERESES GENERALES

La cláusula del art. 305.6 mutila de modo esencial el sistema penal tributario español, al anular su capacidad preventivo-general negativa o intimidatoria real, y genera así un enorme incentivo al fraude⁵². En parte se trata de una medida de proporciones comparables a *imponer a todos los fraudes fiscales, por toda pena, una multa del 25% o el 50% de la cuantía defraudada*; con el añadido de generar una imagen de debilidad e impotencia de la Administración tributaria⁵³, y la de un modelo de *dobles rasero* que en los autores de delitos de cuello blanco reciben un trato obsequioso muy distinto del que se da al resto de los infractores. Es más: no sólo los autores de delitos «de cuello blanco», sino los autores de fraudes propios de criminalidad organizada.

Como se ha intentado exponer, los beneficios esperables de la aplicación de esta cláusula no justifican en modo alguno el enorme daño que se produce a la prevención penal del fraude fiscal; y que vienen a desarticular la ya de por sí limitada efectividad de un Derecho penal tributario como el español, cuyo potencial de *deterrence* se encuentra lejos del de otros países de la Unión Europea. Las funciones de incentivo a la pronta reparación que sin duda son siempre importantes pueden y deben ser obtenidas exactamente del mismo modo que en el resto de los delitos: mediante el juego de la atenuante simple de reparación, sin producir los lamentables efectos colaterales que produce la desafortunada regla del art. 305.6 CP.

Todo lo expuesto es lo que ha llevado a la mayor parte de la doctrina española que se ha ocupado del tema a emitir un duro veredicto al respecto: el precepto «[d]ebe ser objeto de la más severa crítica desde la perspectiva político-criminal, dado que permite ofrecer al defraudador una vía que conduce prácticamente a la impunidad, sin razones que la justifiquen»⁵⁴. Su subsistencia supone una erosión creciente de la efectividad de la protección penal de la Hacienda Pública. Todo ello aconseja claramente su derogación.

52. DOPICO, «La reforma del Derecho penal tributario...», *cit.*, p. 13

53. IGLESIAS RÍO, «Los delitos contra la Hacienda Pública...», *cit.*, p. 826.

54. MARTÍNEZ BUJÁN, *Parte Especial*, p. 704-705.



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

 **Atelier**
LIBROS JURÍDICOS

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 reprodujere, plagiare, 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
<i>Carlos Martínez-Buján Pérez</i>	
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
<i>Claudio García Díez</i>	
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
<i>César García Novoa</i>	
I. El delito de defraudación tributaria. Introducción.	181

Índice

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

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