

# ÍNDICE

|                                |    |
|--------------------------------|----|
| <b>PRESENTACIÓN</b> .....      | 13 |
| <i>Eduardo Demetrio Crespo</i> |    |

## PRIMERA PARTE

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| <b>LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR FISCAL</b> ..... | 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 |

|                                                                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>LA SUPERATENUACIÓN POR «REGULARIZACIÓN TARDÍA» Y LA COMPRA DE LA IMPUNIDAD. MOTIVOS PARA UNA DEROGACIÓN</b> ..... | 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<br>que la de otros ordenamientos de la Unión Europea .....                                     | 45        |
| 2. La superatenuación del artículo 305.6 para el «obligado tributario<br>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<br>de modo que pone en manos del autor los presupuestos de<br>un práctico vaciamiento de la pena ..... | 56        |
| 3. Otros argumentos sobre la justificabilidad de la cláusula de<br>superatenuación .....                                                                              | 58        |
| 3.1. Más argumentos sobre costes y beneficios.....                                                                                                                    | 58        |
| 3.2. ¿Es la cláusula de superatenuación la simple plasmación legal<br>de un caso de «dos o más atenuantes o una muy cualificada»? ....                                | 60        |
| 3.3. Argumentos de subsidiariedad penal y de resolución alternativa<br>de conflictos .....                                                                            | 62        |
| 4. Conclusión. La necesidad de derogar un precepto dañino para los<br>intereses generales .....                                                                       | 63        |
| <b>SOCIEDADES INSTRUMENTALES Y DELITO FISCAL .....</b>                                                                                                                | <b>65</b> |
| <i>Patricia Faraldo Cabana</i>                                                                                                                                        |           |
| 1. Introducción .....                                                                                                                                                 | 65        |
| 2. Sociedades instrumentales, levantamiento del velo y responsabilidad<br>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<br>penal a las sociedades instrumentales.....                                               | 73        |
| 5. El estatuto procesal penal de las sociedades instrumentales.....                                                                                                   | 74        |
| 6. Conclusiones.....                                                                                                                                                  | 76        |
| 7. Bibliografía .....                                                                                                                                                 | 78        |
| <b>NATURALEZA JURÍDICA Y EXTENSIÓN DEL RÉGIMEN DE CUANTÍAS<br/>EN DERECHO PENAL TRIBUTARIO .....</b>                                                                  | <b>83</b> |
| <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<br>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)<br>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<br>de otro. Límites . . . . .                                                                                                        | 117 |
| 3.2. Imposibilidad de admitir la autoría mediata del <i>extraneus</i> .<br>Consecuencias en materia de participación . . . . .                                                                            | 122 |
| 3.3. La solución del castigo de la participación (el <i>extraneus</i><br>instrumentalizador como inductor o cooperador necesario e<br>n la conducta del obligado tributario que actúa sin dolo) . . . . . | 128 |
| 3.4. La atenuación de la responsabilidad del <i>extraneus</i> inductor<br>o cooperador necesario: la aplicación del art. 65-3 CP . . . . .                                                                | 130 |
| 3.5. La cuestión del castigo de la mera complicidad (o cooperación<br>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<br>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 |
|----------------------------------------------------------------|-----|

## 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:**

|                                     |            |
|-------------------------------------|------------|
| <b>ASPECTOS RECAUDATORIOS .....</b> | <b>213</b> |
|-------------------------------------|------------|

*Antonio Montero Domínguez*

|                                                       |     |
|-------------------------------------------------------|-----|
| 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

*Aurora Ribes Ribes*

|                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 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 |

|                                                                                                                                                 |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>REGULARIZACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS Y RESPONSABILIDAD CIVIL<br/>POR DELITO FISCAL: INTERESES MORATORIOS E INTERESES PROCESALES. . . . .</b> | <b>259</b> |
| <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<br>naturaleza de tal) . . . . .                                              | 263        |
| 2.2. La transformación de la deuda tributaria en responsabilidad<br>civil <i>ex delicto</i> . . . . .                                           | 266        |
| 3. Responsabilidad civil por delito fiscal, intereses moratorios<br>(o de demora) e intereses procesales (o de mora procesal). . . . .          | 269        |
| 4. La regularización del «quinto año» como anticipo de responsabilidad<br>civil por delito fiscal. . . . .                                      | 278        |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                          | 281        |