



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE DERECHO: TRABAJO DE FIN DE CARRERA

“DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA”

Presentado por:

D. IÑIGO ALONSO COSTALES

Tutelado por:

D. JOSE MATEOS BUSTAMANTE

ÍNDICE:

RESUMEN

INTRODUCCIÓN

PARTE PRIMERA:

1. Historia de los delitos contra la Hacienda Pública

2. El delito fiscal:

- Estructura del tipo
- El bien jurídico protegido
- El dolo
- Regularización de la situación tributaria
- Determinación del momento consumativo y modalidades de consumación
- Penalidad
- Prescripción

3. Fraude fiscal de los futbolistas y deportistas profesionales

CONCLUSIONES

ANEXOS

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN:

Este trabajo versa acerca de los Delitos contra la Hacienda Pública, centrándonos especialmente en dar una visión general del bien jurídico protegido, desde su origen, analizando las reformas que ha padecido el Código Penal en esta materia, e intentar dar soluciones a las posibles contradicciones que todavía se producen en nuestro ordenamiento. También hemos profundizado en el fraude fiscal de los futbolistas profesionales, debido a que existe mucha polémica a día de hoy con este tipo de delitos y es un tema de actualidad.

SUMMARY:

This academic paper discusses the different crimes against de Public Treasury, focusing specifically on showing a general perspective of the legal righ protected, starting from its origin. This is accomplished by an in depth analysis of the Criminal Code's recent alterations in this section and an effort to give solutions to the possible contradictions that we still suffer nowadays. Furthermore, it is illustrated by a thorough examination of different professional football players' tax frauds, given it is a present-day controversy and an issue of current interest.

Palabras clave: Delito fiscal, Agencia Tributaria, Hacienda Pública, fraude fiscal, regularización de la situación tributaria, dolo, defraudación, prescripción.

Key words: Tax crime, tax agency, Public Treasury, fiscal fraud, regularization of the tax situation, malice, fraud, prescription.

INTRODUCCIÓN:

Los delitos contra la Hacienda Pública no fueron introducidos en nuestro Código Penal hasta la reforma de 1985. La evolución socioeconómica ha hecho que se introduzcan estos delitos debido a la necesidad de proteger lo que entendemos como el bien jurídico protegido, que al final son los recursos del Estado que luego van dirigidos al bienestar del ciudadano, como la sanidad, educación, pensiones, etc. De ahí la expresión tan utilizada en la actualidad “Hacienda somos todos”, apelando al deber ciudadano y a la solidaridad entre todos los españoles.

Al establecer la cuantía mínima de 120.000 euros para cometer los delitos contra la Hacienda Pública, nos vamos a centrar en analizar quienes son los posibles sujetos activos en cometer tales delitos, de qué manera pueden hacerlo y posibles modalidades de consumación del delito. Por ello, nos planteamos las siguientes preguntas: ¿Se puede elegir entre tributar de una forma u otra? ¿En qué momento se deja de optar por una forma de tributación por otra y se comete fraude de ley?

También, una de las cuestiones que más incertidumbre provoca en este tipo de delitos es el dolo exigible para que se le considere a una persona culpable de cometerlos ¿Se puede condenar a alguien por no presentar la declaración ante la Administración Tributaria? ¿Es alguien culpable por el mero hecho de presentar una declaración falsa? ¿Que la Agencia Tributaria tenga acceso a los datos de alguien por otros medios exculpa al que presentó los datos de forma errónea?

Otra de las cuestiones polémicas que vamos a abordar es determinar el momento consumativo, ya que una vez determinado finaliza la posibilidad por parte del obligado tributario de regularizar su situación a través de la regularización voluntaria de la situación tributaria, figura que también vamos a explicar en qué casos y con qué condiciones puede utilizarse por el contribuyente.

Se trata de una regulación que ha sido reformada en varias ocasiones desde que se tipificó el delito fiscal en nuestro Código Penal, de hecho vamos a explicar los tipos agravados que precisamente fueron introducidos en la última reforma. El fin es evitar

que a través de testaferros o en fraudes de especial gravedad se cometan defraudaciones a la Hacienda Pública, agravando las penas.

Respecto al fraude fiscal de los deportistas profesionales, hoy en día vemos como deportistas con grandes ingresos tienen que pagar multas millonarias, e incluso se les condena a uno o dos años de pena privativa de libertad por delitos contra la Hacienda Pública. En este apartado vamos a analizar algunos casos para determinar si realmente son siempre culpables de estos delitos, o si muchas veces la fiscalía les acusa con argumentaciones de poco peso.

En definitiva, todas estas cuestiones que nos hemos planteado vamos a intentar responderlas realizando propuestas y, paralelamente, analizando que tratamiento da la jurisprudencia a estas controversias.

1- HISTORIA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA:

La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública comienza en el Siglo XIX, durante el reinado de Fernando VII en España. Más concretamente, nos remontamos a la Real Resolución de 3 de Mayo de 1830, que fue un documento elaborado por el Secretario de Hacienda de aquella época, López Ballesteros. No obstante, nunca llegó a entrar en vigor.

Esta resolución regulaba dos de los tipos de delitos más comunes contra la Hacienda Pública: el delito de contrabando y el delito de la defraudación en el pago de las contribuciones reales. ¹Este último delito se cometía cuando:

“se introducían en territorio español géneros extranjeros, sin haberlos declarado anteriormente en la Aduana, por su respectiva circulación sin la debida justificación de su legítima introducción, por no pagar los correspondientes derechos de puertas en los pueblos donde se hallen establecidos, por manifestación inexacta de la cantidad y calidad de género sujeto a gravamen y por la omisión de declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad u oficina a donde corresponda, y por cualquier falsedad que se cometa en la declaración que se se de para la graduación del gravamen.”

En concreto, son cinco los artículos que definen los delitos contra la Hacienda Real: 1, 11, 12, 13 y 14. Estos artículos incluyen delitos como el contrabando, la defraudación en el pago de las contribuciones Reales, la introducción el territorio español de géneros extranjeros o coloniales, sin haber hecho el portador su declaración en la primera Aduana de entrada más inmediata al punto de la frontera de mar o de tierra por donde se haya introducido.

Respecto a los géneros y frutos del Reino (artículo 12) sujetos al pago de rentas provinciales o cualquier tipo de impuesto, se comete un delito de defraudación cuándo

¹ APARICIO PÉREZ, Antonio, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Universidad de Oviedo Servicio de Publicaciones, 1991, antecedentes históricos (pgs. 6 y 7)

se introduce en los pueblos con derechos de puertas (impuesto sobre el consumo) sin hacer la declaración en las oficinas de entrada.

En cuanto a lo que sería lo equivalente al delito fiscal, lo que se castiga es la defraudación de tributos que deben declararse dentro del Reino en el tráfico de las mercancías. Hablamos de los derechos de puertas y las rentas provinciales. No solo se castiga la no declaración de estos tributos, sino también declararlo de forma inexacta o incorrecta.

Por tanto, estamos ante una regulación que afecta a todo lo tributario, destacando la amplitud del concepto de defraudación, tal y como establece la última cláusula que habla de “toda especie de violación a las reglas administrativas”.

La pena quedará limitada a una multa proporcional, que será del quíntuplo en los impuestos directos y del duplo en los indirectos. Sin embargo, esto contrasta mucho con las penas que se podían llegar a imponer en caso de contrabando, como la deportación a las Islas Antillas o incluso la muerte; o en caso de delito de falsedad en documento público, cuya pena era una multa de seis mil reales de vellón y cuatro años de trabajos forzados.

El gran problema de esta regulación era la época en la que nos encontrábamos². Recordemos que España en 1830 se veía envuelta en un absolutismo en el que no existía la división de poderes. Tanto es así, que estas causas no las conocían los jueces ordinarios, sino que se creó una jurisdicción privativa para resolver estos asuntos. Otro problema de la aplicación práctica de esta regulación viene a consecuencia de las guerras de sucesión que se dieron en aquella época. A excepción del contrabando no se llegó a aplicar demasiado esta normativa debido al estallido de estas guerras.

La causa por la que esta ley de 1830 fracasó fue el anárquico panorama tributario que existía en España en estos momentos. Por ejemplo, existían tributos que se aplicaban con carácter general en toda España, y luego a mayores había otros que se aplicaban en Castilla y no en Aragón. Además, como recuerda Francisco Comín, los estamentos

²FRÍAS RIVERA, Raquel María, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública (2008)*, primera edición, Ed. Thomson Aranzadi, (pgs.39-41)

privilegiados ya no es que no pagaran tributos, sino directamente los cobraban (la Iglesia y el diezmo y los Nobles sus propios tributos y los cedidos).”³

Sin embargo, la reforma del Ministro de Hacienda, Alejandro Mon Santillán, mejoró la situación creando un sistema único de impuestos para todo el Estado a excepción de Vascongadas y Navarra. Estos impuestos consistían en la contribución territorial e industrial, o como lo que hoy en día conocemos como los impuestos municipales de bienes inmuebles y de actividades económicas, como impuestos directos. Por otro lado, el impuesto de derechos reales, impuesto sobre el consumo municipal y los derechos de puertas, que eran los impuestos indirectos.

A pesar de que la Ley de 1830 era una buena técnica legislativa y tenía grandes ventajas, el hecho de que fuera una ley absolutista y que por ende, no respetase los valores liberales y la división de poderes, se hizo imprescindible la creación de una nueva regulación que eliminase la jurisdicción privativa de Hacienda. En su lugar, conocerían los asuntos los Jueces de Primera instancia, las Audiencias Territoriales en Apelación, y el Tribunal Supremo en casación. La norma fue aprobada por Real Decreto, ya que se temía no tener el apoyo parlamentario suficiente, con lo que hasta 1969 no obtuvo el rango de Ley.

Esta Ley no introdujo apenas modificaciones. Cabe destacar el establecimiento del requisito *sine qua non* de un previo requerimiento administrativo, para que en los casos de contribución directa la no presentación la declaración fuera considerada delito. Además, no se implanta una cantidad mínima para que la defraudación fuera considerada delito.

En consideración a las penas, se elimina la pena de muerte por contrabando, e incluso se sustituye la pena de prisión por haber cometido estos delitos por multa.

Avanzamos en el tiempo hasta el Sexenio Revolucionario⁴, época en la cual los liberales realizan una serie de reformas en la Hacienda, destacando la creación de un impuesto de

³ COMÍN, F., “Raíces históricas del fraude fiscal en España”, Autores Varios, “El Fraude Fiscal en la Historia de España”, Monografías del Instituto de Estudios Fiscales, pg. 192.

cédulas personales, que era como una especie de impuesto sobre la renta, y las exenciones como medida de política económica. Sin embargo, como ambas medidas fracasaron estrepitosamente y el Real Decreto de 1852 no gravaba los impuestos directos, se tomó la decisión de incluir en el Código Penal de 1870 un artículo que tipificase el delito fiscal. Estamos concretamente ante el artículo 331, en el título de las falsedades que estipula que:

“El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta debiere satisfacer incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas”.

Este artículo generó muchísima polémica en la sociedad española, señal de que las anteriores regulaciones nunca tuvieron una aplicación práctica efectiva. Asimismo, existen motivos que veremos a continuación que incendiaron esta polémica respecto al delito de ocultación de bienes o industria.

Respecto a la redacción,⁵Viada señala los tres elementos del tipo: “Que se ocultaran todo o parte de los bienes o industria, que la ocultación se hiciera para eludir el pago de impuestos que por razón de aquellos se debieran satisfacer, y que tuviera lugar tras el requerimiento del funcionario competente. Por ello, esta estructura provocaba una serie de problemas de aplicación:

Para comenzar, el requerimiento exigía que fuera personal, por lo que no era suficiente con los meros mandatos de las leyes tributarias. En consecuencia, la administración era la única encargada de perseguir estos delitos.

En segundo lugar, cabe destacar que el concepto de defraudación era mucho más limitado que en las regulaciones previamente mencionadas, por lo que este tipo penal solo protege dos contribuciones directas, la industrial y territorial, olvidándose así de los derechos de puertas y los especiales.

⁴ Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Introducción (pg.42).

⁵ VIADA, S., Código Penal reformado de 1870, II, Ed. Eduardo Martínez, Madrid, 4ª edición (Madrid 1890), pg. 448.

También, al no establecer una cuantía mínima para que la conducta fuera considerada delito, esto provocaba un altísimo número de conductas delictivas, y por consiguiente se hacía imposible castigar todos estos delitos.

Como hemos visto anteriormente en las regulaciones de 1830 y 1852, los delitos contra la Hacienda Pública se recogían en un solo texto⁶. Sin embargo, esto cambia con la promulgación del CP de 1870, ya que los delitos fiscales pasan a castigarse por esta norma, mientras que los delitos de defraudación y contrabando siguen siendo castigados por el Real Decreto de 1852.

Esto es solo el principio, ya que no podemos olvidarnos de que lo que realmente provoca la separación definitiva de estas dos figuras tributarias es el Real Decreto de 3 de septiembre de 1904 de reforma de la legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación. Esto aparece en su artículo primero: *“la represión del contrabando, y de la defraudación que se cometa por los conceptos tributarios de la renta de las de aduanas, renta de alcohol, impuesto sobre el azúcar, e impuesto sobre la achicoria y otras sustancias.”*

Avanzamos en el tiempo para enfocarnos en los últimos años, ya que se han producido reformas y novedades en nuestro sistema tributario que resultan muy relevantes para el tema que nos ocupa. Estamos hablando del cambio de régimen, ya que recordemos que en 1975 muere el dictador Francisco Franco y se produce la transición hacia una democracia.

En consecuencia, se realiza la reforma fiscal de 1977 que sentó las bases y principios que con múltiples modificaciones han informado el sistema impositivo español hasta la actualidad. Esta reforma supuso una alteración sustancial del reparto de la carga tributaria, una ampliación de la capacidad recaudatoria y del número de contribuyentes en España para poder financiar el gasto público de un estado del bienestar⁷.

⁶ FRÍAS RIVERA, Raquel María, “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”, pgs. 44-45.

⁷ COMÍN, Francisco (2017). *La evolución de los sistemas fiscales desde la España medieval a la contemporánea: Objetivos, instrumentos y resultados*. Universidad de Málaga, pg.1

La primera reforma fue la Ley 50/1977 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, incluyendo medidas importantes como la introducción del delito fiscal y la regularización voluntaria de los contribuyentes.

Sin embargo, la ineficacia del delito fiscal introducido por la reforma de 1977 y su escasa aplicación debido a los obstáculos procesales, provocaron que se reformase el Código Penal, en materia de delitos contra la Hacienda Pública, mediante Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril. Se suprime la prejudicialidad administrativa, pasando a ser un delito público perseguible de oficio. Se introducen, además del delito fiscal, el delito de fraude de subvenciones y el delito contable.

Llegamos a la reforma del CP mediante Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio, en la que se modifican algunos preceptos acerca de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La exposición de motivos del proyecto señala que la ley fue aprobada para consolidar el delito fiscal en España mediante “la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación en los tribunales”⁸. Además, introduce, como resultado de los compromisos adquiridos con la aprobación del Convenio para la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas, dos preceptos sobre el fraude a la Unión Europea (artículo 306 y 309).

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, modifica la Ley Orgánica, 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, respecto a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social endureciendo las penas con el fin de adecuarlas y hacerlas proporcionales a la gravedad de las conductas⁹.

La última de las reformas que se ha producido en esta materia es la de La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social¹⁰. Los fines de esta reforma son los siguientes: la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la

⁸ Boletín Oficial de las Cortes Generales de 13 de octubre de 1994; núm. 82-1, pg. 1.

pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones mas graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria.

2- EL DELITO FISCAL:

- Estructura del tipo:

El delito fiscal se configuró dentro del ordenamiento jurídico desde la reforma de 1977. A partir de entonces, se diferencia el delito fiscal y la infracción administrativa en función de la cuantía.

Se encuentra regulado en el Título XIV *De los delitos contra la hacienda Pública y la Seguridad Social* del Libro II del Código Penal, en el artículo 305 del CP, que establece que el “*que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria*”.

Cuando hablamos de tributos nos referimos a las tasas, contribuciones especiales e impuestos a los que hace referencia el art 2.2 de la LGT. Por otro lado, por beneficios

fiscales nos referimos a las deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias.¹¹

Para entender de donde proviene la naturaleza de la cuota defraudada, vamos a mencionar una serie de sentencias que nos van a ayudar a comprender el alcance de la cuestión.

En primer lugar, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio del 2016, 499/2016 habla del delito fiscal, específicamente de la defraudación a la Hacienda pública eludiendo el pago de los tributos, recordando que se trata de un delito especial de los denominados de infracción de deber¹².

En segundo lugar, nos parece relevante mencionar la STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre, que la omisión que se sanciona penalmente no basta con el impago, refiriéndonos a la omisión del ingreso material del dinero, ni con una mera omisión, aislada de otras valoraciones. El tipo exige que exista una conducta defraudatoria, y no solo el incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.

En tercer lugar, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio del 2016, 665/2016, nos indica que aunque el acusado no tenga una intención directa de perjudicar a la Hacienda pública, basta con que realice maniobras fraudulentas que fueran a causarle un perjuicio para que la conducta fuera constitutiva de delito.

De todas estas sentencias, podemos afirmar que para exista un reproche penal al incumplimiento de los deberes tributarios, deberá producirse también una ocultación a la Administración Tributaria. Dicho en otras palabras, para que exista el delito fiscal deberá incluir tanto la cuota defraudada, como las maniobras fraudulentas del acusado con el fin de ocultar sus obligaciones fiscales a la Agencia Tributaria.

¹¹ BUSTOS RAMÍREZ, J., Manual de Derecho penal. Parte especial, Editorial Ariel, Barcelona, 1986, págs. 291 y sig.

¹² REMÓN PEÑALVER, Enrique., “Naturaleza de la cuota defraudada en el Delito Fiscal” Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de Abril 2017. Pgs. 4-6.

Por otro lado, hemos de destacar que el delito fiscal, debido a su elevada cuantía y las normas que establece el artículo 305.2 del CP hace que el delito fiscal se reduzca a cuatro impuestos: Renta de las personas físicas, Sociedades, Especiales y sobre el Valor añadido.

Como podemos observar, la cuantía exigible para que se cometa el delito fiscal es de 120.000 euros. En consecuencia, la elevada cuantía que se fija para cometer dicho delito inevitablemente provoca que los sujetos activos solo puedan ser personas físicas con rentas muy elevadas, o administradores de personas jurídicas en los impuestos de sociedades e IVA, que son casos muy frecuentes también, por lo que se especializa el número de defraudadores fiscales en el sentido de que van a ser un grupo de personas muy limitado.

En conclusión, entendemos que es un sistema poco eficiente debido a que estableciendo un límite tan elevado provoca que muchos ciudadanos sean conscientes de que no pueden cometer un delito fiscal, y consigo que se reduzca el efecto preventivo de tal de tales delitos. Por ello, lo más coherente sería que el sistema estableciese criterios cualitativos en lugar de criterios cuantitativos, acercándonos así a modelos Europeos.

- Bien jurídico protegido:

En cuanto al bien jurídico protegido, se tutela el patrimonio de la Hacienda Pública, en sus modalidades estatal, autonómica y local, así como la comunitaria. En la sentencia del Tribunal Supremo de 18/12/2000 se declara que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria, en conexión con esta sentencia, desde 1990 el Tribunal considera que esta clase de delitos se encuentran estrechamente relacionados con el artículo primero de nuestra Constitución, donde se proclama a la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y también con el artículo 31 donde se establece la importancia de “contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, por parte de todos y dependiendo de la capacidad económica.

En cualquier Estado es de vital importancia para su funcionamiento económico la contribución de los ciudadanos a través de los impuestos, por ello la importancia de proteger los intereses patrimoniales del Estado y del resto de entidades, locales, autonómicas y forales. Es importante entender que la comisión de un delito de esta clase además de afectar al Estado como hemos dicho, tiene un efecto indirecto en cada uno de los ciudadanos. En cuanto a la Seguridad Social, además del interés patrimonial de su Tesorería, organismo encargado de recaudar las cotizaciones empresariales, se protege indirectamente la propia igualdad de las empresas en términos de competitividad, en relación a las obligaciones y gastos sociales, a fin de que aquélla pueda cumplir sus funciones sociales y asistenciales. Se trata de delitos de resultado, ya que se exige causar un perjuicio a las Haciendas o a la Seguridad Social, expresamente cuantificado. Por esto la importancia de distinguir este delito de lo que sería una infracción administrativa, por no alcanzar los mínimos exigidos.

En este punto debemos distinguir entre el bien jurídico mediato o genérico y el bien jurídico inmediato. El bien jurídico medianamente protegido en el Derecho penal, está integrado por las funciones que cumple el tributo, este es necesariamente de naturaleza supraindividual. Este bien jurídico está integrado, en primer lugar, por el orden público económico. Este interés da conexión y sentido al ámbito económico, y más aun cuando se trata de una actividad propia del Estado. El problema es que dicho bien es muy amplio y poco concreto.

En segundo lugar, en el bien jurídico mediato, encontramos la Hacienda Pública desde una perspectiva funcional, como el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público, que entre en conexión con el artículo 31 de la Constitución que venimos mencionando anteriormente.

Más importante es hablar del bien jurídico inmediato o directamente tutelado, aquel que debe ser efectivamente lesionado o puesto en peligro. La doctrina diferencia claramente los delitos fiscales en dos vertientes, dependiendo de la vida del tributo en el que se encuentran, es decir, se distingue entre el momento de la liquidación del momento de la recaudación. Esta separación comienza con los trabajos de Ayala Gómez y Martínez Buján. El procedimiento de liquidación, comprende la serie de actividades precisas para la cuantificación de la deuda, tiene que ser motivada, con referencia a los hechos y

fundamentos de derecho. Es importante comenzar subrayando que el contribuyente no actúa sobre el patrimonio público sino sobre su propio patrimonio individual, privado y en principio lícito. Por eso es difícil imaginarse la envergadura que debe de tener un fraudulento fiscal para lesionar el patrimonio público, dicho patrimonio se encuentra regulado por la normativa presupuestaria y en base a cifras macroeconómicas.¹³

Para poder identificar el bien jurídico inmediato tutelado habrá que investigar sobre el nacimiento de la obligación tributaria, el vínculo jurídico existente entre la Administración Tributaria y el contribuyente, este vínculo se genera a partir de determinadas circunstancias legales y fácticas. En el caso de que se tratase de un comportamiento defraudatorio en fase de liquidación al cual se le asocia una pena, tipificada en el artículo 305 CP, ¿cuál es el bien jurídico que se encuentra supeditado a este comportamiento?, existen diferentes hipótesis que se han ido planteando con el paso de los años:

- 1) *Tutela del patrimonio público*, por el impago de la deuda tributaria. Como es lógico el patrimonio público en sede administrativa se encuentra especialmente protegido por diferentes procedimientos coercitivos y mecanismos ejecutivos. Estos mecanismos se construyen por las diferentes entidades a través de los organismos encargados de la persecución de la evasión tributaria (Agencia Tributaria y otros organismos encargados de la recaudación a nivel autonómico y local) mediante un sistema de ejecución y sanción. Por ello, no es suficiente el bien jurídico del patrimonio público para justificar la pena en esta materia.
- 2) *Protección de la gestión del tributo*. En este caso tampoco podría considerarse como el objeto inmediato de tutela el proceso en sí. No se tutela un procedimiento, sino el resultado de dicho procedimiento.
- 3) Por último llegamos al momento clave del procedimiento de liquidación, la determinación del *quantum debeatur*, es decir la fijación de lo que se debe pagar, y es aquí cuando se ataca verdaderamente el interés jurídico tributario a través de la violación del deber de veracidad por el obligado tributario. Esta

¹³ FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. “*El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*”. Revista de justicia y Sistema Criminal. p. 26

parte es fundamental para comprobar que se cumplen los principios constitucionales de la tributación, que se regula en el artículo 31 de la Constitución.

Por lo tanto, hemos destacado la importancia de diferenciar el bien jurídico mediato, que sirve como fundamento a la intervención penal y el inmediato que es el bien que debe ser lesionado o puesto en peligro por el comportamiento que se produce. Por lo que venimos exponiendo al final de este apartado el bien jurídico se lesiona mediante la falsedad y la falta de veracidad por parte del contribuyente y se concreta en la determinación de la cantidad que se ha de pagar.

- El dolo:

Respecto al elemento subjetivo, empezamos destacando una frase de Laureano Figuerola, ministro de Hacienda del siglo XIX, que en una intervención en las Cortes señaló “Hay once millones de hectáreas y medio millón de casas, además de catorce millones de cabezas de ganado, que la Administración de Hacienda no encuentra aunque las busca”¹⁴. Esto nos indica claramente la tendencia natural del contribuyente, que ha tenido desde siempre, de intentar evitar y eludir sus obligaciones fiscales.

Para empezar, recordemos que el art. 10 del CP establece que “Son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley”. Por tanto, el delito fiscal no puede ser una excepción a la estructura típica anterior. Por tanto, actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo. Dicho en otras palabras, es la voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud.¹⁵

¹⁴ Fontana, J., La Hacienda en la Historia de España, 1700-1931 IEF Madrid 1980, citado por Ignacio Gómez.

Entonces, ¿Dónde radica el dolo en un delito fiscal? Para responder a esta cuestión vamos a analizar varias posturas doctrinales que nos van a dar diferentes puntos de vista.

Por un lado, una parte de la doctrina considera que defraudar equivale solo a causar un perjuicio patrimonial¹⁶. En consecuencia, el dolo radica en conocer los deberes tributarios, por lo que solo por el mero hecho de que el sujeto sepa que tiene que tributar y no lo haga, se le agota el dolo exigible y será castigado por el perjuicio causado.

Por otro lado y frente a esta doctrina está la “teoría del engaño”¹⁷ que tiene una mayor inserción jurisprudencial y doctrinal, y tiene mayor sentido desde nuestro punto de vista. Esta teoría defiende que la incorporación al tipo del término defraudar, supone integrar a la conducta un dolo específico, que en este caso sería el conocimiento y la voluntad de engañar al sujeto pasivo del ilícito penal, la Hacienda pública.

Son varias las STS que apoyan esta teoría y defienden la exigencia de un dolo específico, tales como la STS de 27 de diciembre de 1990, que exige que haya un “dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un perjuicio al Erario Público”. Además de las STS de 3 de diciembre de 1991, la de 9 de marzo de 1993 o 20 de mayo de 1996 que exigen que concurra “un elemento subjetivo específico”.

Sin embargo, es preciso mencionar la doctrina mayoritaria que nos viene a decir que no es necesario un ánimo defraudatorio, sino que basta con que exista un dolo de defraudar, tal y como lo vemos plasmado en la STS de 10 de Noviembre de 1993.

En cuanto al “*animus*”, nos parece relevante explicar su definición y así lo hace el Tribunal Supremo en la sentencia del 12 de mayo de 1986 que establece que será¹⁸ “toda acción contraria a la verdad realizada en perjuicio de la Hacienda Pública está llevando

¹⁶ BACIGALUPO SAGGESE, S., Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial, Editorial Universitaria Ramón Areces pág. 311.

¹⁷ GUERRA AZCONA, Iñigo, “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”, pgs. 166-170.

¹⁸ Cita la sentencia de 12 de mayo de 1986 cuando afirma que “fraude equivale sistemáticamente a engaño o acción contraria a la verdad o a la rectitud y defraudación es cometer fraude en perjuicio de alguno”

a cabo una defraudación contra ésta” y que “ese perjuicio se traduce siempre en una ventaja o beneficio económico para el agente que le significa un lucro”.

Por lo tanto, entendemos que el dolo genérico será el deseo de pagar menos impuestos de los que le corresponde al sujeto pasivo, causando así un perjuicio económico a la Hacienda Pública. En consecuencia, lo que es exigible es el conocimiento genérico de la obligación tributaria genérica, entendiéndose que es casi imposible desconocer lo que dice el ¹⁹art. 31 de la Constitución Española:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

- Regularización de la situación tributaria:

No podemos obviar el hecho de que existe la posibilidad de evitar que el delito contra la Hacienda Pública llegue a consumarse, y esto sería a través de la regularización voluntaria de la situación tributaria. Esta situación operaría por la falta de ánimo defraudatorio o por la ausencia de elusión del pago del tributo²⁰.

Está establecido en el apartado 4 del artículo 305 del CP:

“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias

¹⁹ BOE, art. 31 Constitución Española.

²⁰ IBERLEY, Regularización voluntaria de la situación tributaria, 10/02/2020.

objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

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

La LO 7/2012 da una nueva definición a los elementos conceptuales de la regularización voluntaria de la situación tributaria, dejando claro que: En primer lugar, la regularización tributaria se configura como la antítesis del delito, mediante el pago de la totalidad de la deuda tributaria. En segundo lugar, cabe señalar que esta regularización tiene la misma consideración a efectos prácticos que la realización del pago del impuesto, por lo que a pesar del incumplimiento inicial de las obligaciones tributarias, no se lesiona el bien jurídico protegido y estamos ante una situación de completa legalidad. Por lo tanto, entendemos que el efecto que tiene esta regularización será de retorno a la legalidad a pesar del inicial reproche penal por causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Este tema es muy importante y viene a colación del tema que vamos a tratar posteriormente cuando hablemos del fraude fiscal de los futbolistas profesionales, ya que es una práctica muy habitual de este sector debido a las altas remuneraciones que perciben en derechos de imagen y salarios.

Sin embargo, hemos de dejar claro que el legislador no pretendía que se utilizase la regularización tributaria como excusa absolutoria, es decir, la condición personal del sujeto que hace desaparecer *ex lege* la necesidad de sancionar. Sin embargo, tanto doctrina como jurisprudencia han considerado que la regularización voluntaria tiene que ser estimada como una excusa absolutoria, tal y como aparece reflejado en las SSTs de fecha 29/9/2000 (rec. 4003/1998); 15/7/2002 (rec. 2313/2000); 2/6/2005 (rec. 347/2003); 30/5/2003 (rec. 3692/2001) y 29/5/2009 (rec. 1842/2008) y 30/4/32012 (rec. 1257/2011).

Los argumentos que utiliza el Tribunal Supremo en relación a los componentes absolutorios que tiene la regularización voluntaria de la situación tributaria aparecen plasmados en el fundamento jurídico segundo de la STS de 30/5/2003:

"(...) el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto no es de aplicar cuando el supuesto tributario no ha reparado ni ha autodenunciado, cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento (...)".

Por tanto, entendemos que esta regularización se realiza antes de que el delito llegue a consumarse, luego es el propio sujeto activo el que se da cuenta de que no ha actuado correctamente, y por tanto nos resulta coherente que se le de esta “segunda oportunidad” para poder corregir su error y abonar la totalidad de la deuda tributaria.

Respecto a los requisitos objetivos, el obligado tributario deberá reconocer y pagar la totalidad de la deuda tributaria, incluyendo cuotas, recargos e intereses de demora. No obstante, la presentación de declaraciones ha de ser completa y veraz, tal y como establece el art. 305.1 del CP: *“la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos”*.

En cuanto a los requisitos subjetivos, Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de

obligaciones tributarias, tanto de pago como formales. Por tanto, en este caso lo serán las personas que tras eludir un impuesto o tener inicialmente un ánimo defraudatorio deciden voluntariamente enmendar su error.

Por lo que concierne a la jurisprudencia, hemos de destacar la STS, sala de lo penal, de 26 de Septiembre de 2018. En esta sentencia, se condena al recurrente por un delito fiscal, acarreado una pena de prisión de dos años y multa, por haber ocultado a la Hacienda Pública 1.050.000 € que había recibido de otras personas procediendo a deducir gastos inexistentes causando un perjuicio a la Hacienda Pública de 844.750 €.

Lo que el condenado alega es un error de derecho, denunciando que no deberían haberse aplicado los artículos 305 y 305 bis del CP. Precisamente, alega que se ha inaplicado el apartado cuarto del artículo 305 del CP, al cual hemos hecho mención anteriormente. Tal apartado menciona la regularización voluntaria de la situación tributaria, y tal y como hemos visto previamente esto da lugar a una excusa absolutoria y, consiguientemente, la extinción de la responsabilidad criminal.

Sin embargo el motivo es desestimado por la siguiente cuestión: “el acusado, quien había negado inicialmente haber cobrado cantidades en efectivo, “cuando ya se había iniciado las actividades inspectoras procedió a efectuar dos declaraciones complementarias” afirmación fáctica que no rellena las exigencias de la regularización tributaria que, conforme señala el apartado cuarto del artículo 305 exige que "se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que por la administración tributaria si le haya notificado e inició las actuaciones de comprobación investigación". En el caso ni concurre el elemento temporal, pues el acusado había negado la existencia del ingreso económico y realiza las declaraciones complementarias cuando ya se han iniciado las actividades inspectoras.” Además, a través de las declaraciones complementarias no se llega a pagar la totalidad de la deuda tributaria.

- Determinación del momento consumativo y modalidades de consumación:

Vamos a analizar ahora el momento clave del delito fiscal, la determinación del momento consumativo. Primeramente, subrayar que el artículo 305 del CP establece el tipo del delito fiscal, refiriéndose al delito consumado, pero no encontramos en el propio CP ninguna definición del concepto del mismo²¹.

En consecuencia, la primera pregunta que debemos hacernos será la siguiente: ¿Cuándo un delito se entiende consumado? ²² La doctrina realiza una distinción entre consumación normal y consumación material del delito. La primera se perfecciona cuando se dan los elementos del tipo del delito fiscal. La segunda se da cuando el autor del delito alcanza los objetivos que buscaba.

Es de suma importancia determinar el momento en el que el delito es consumado por las dos cuestiones que expondremos a continuación. Primero, el momento en el que el delito se entiende consumado, empieza a computarse el plazo para que prescriba el delito. Segundo, recordemos que el autor gozará de la posibilidad de realizar una regularización tributaria para quedar exento de responsabilidad criminal, siempre y cuando no se haya iniciado la investigación por el fraude.

Por otro lado, hemos de señalar que el delito fiscal se configura como una Ley penal en blanco, es decir, ²³ una norma con rango de ley que habilita a otra de rango reglamentario mediante una delegación para que pueda penar actividades como delito, sin hacer mención expresa a las actividades penadas en la norma legal. En este caso, el artículo 305.1 del CP hace referencia a la elusión del “*pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales en la misma forma.*” Por tanto, la determinación de la consumación del delito fiscal la llevará a cabo la normativa tributaria.

²¹ CORRAL ESCRIBANO, Mauricio, “*Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*”, pgs. 272-284.

²² Muñoz Conde, F., Derecho Penal. Parte General, Ed. Tirant. Lo Blanch, 2002, pg.426.

Asimismo, nos parece relevante destacar dos factores de los delitos contra la Hacienda Pública. El primero, hace referencia a que la doctrina mayoritaria establece como requisito imprescindible que el delito fiscal cause un daño patrimonial a la Hacienda Pública. El segundo, es que la jurisprudencia nos dice que estamos ante un delito no continuado, por lo que para determinar los efectos de la consumación del delito fiscal, deberemos atender a todos los tributos que se hayan defraudado por separado y en cada ejercicio fiscal, a los que se les aplicará la normativa tributaria correspondiente.

Ahora vamos a analizar las dos teorías de la consumación del delito fiscal.²⁴ Vamos a hablar acerca de la doctrina que considera que la consumación tiene lugar al liquidarse la cuantía defraudada²⁵. Por tanto, se entiende que en cuanto se notifica la liquidación de la deuda tributaria definitiva es delito consumado, es decir, que en cuanto se tiene conocimiento de la cantidad defraudada y se notifica, se entiende que el delito fiscal se ha producido, ya que tal y como establecen los artículos 120 y siguientes de la LGT, el requisito de la defraudación tiene que ser una deuda tributaria vencida, exigible y definitiva.

De modo que, de acuerdo con esta teoría, no sería posible la consumación del delito fiscal previo a la liquidación. Esta doctrina tuvo lugar con la regulación que estuvo presente de 1977 hasta 1985. Sin embargo, hoy no es posible acogerse a esta doctrina debido a que el perjuicio patrimonial se produce de facto, antes que la AEAT determine la cuantía defraudada.

Por otro lado, la mayor parte de la doctrina apoya la tesis de que el delito fiscal se consume cuando se produce el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Esto nos parece lo más lógico, ya que deben cumplirse todos los elementos del tipo, y en este caso mientras el sujeto pueda evitar el resultado típico mediante un acto contrario, se podrá apreciar el desistimiento, tal y como figura en el art. 16.2 del CP.

²⁴ LAMARCA PÉREZ, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 178, 1985, pgs. 794-795.

²⁵ BAJO, M. y BACIGALUPO, S., "Delitos contra la Hacienda Pública", Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2000, pg. 88.

Por tanto, ¿Cuándo se entiende consumado el delito fiscal? Para responder a esta cuestión debemos ir al art. 305.1 del CP, del que deducimos que la defraudación se produce desde el momento en el que la Hacienda Pública deja de obtener los ingresos que especifica el propio artículo y que, consecuentemente, puede exigirlos. Esto es así, independientemente del modo en el que se produzca la defraudación, es decir, ya sea a través de la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

A continuación vamos a ver las modalidades de consumación. Empezamos por la más frecuente que es la elusión del pago de tributos. Dentro de esta modalidad, destacamos el sistema más importante que son los tributos gestionados mediante sistema de autoliquidación.

El momento consumativo se distinguiría en función de si se omite la presentación de una declaración o liquidación, que en tal caso se consumaría el delito fiscal en el momento en el que se acaba el plazo para presentar tal declaración e ingresar la cuota. En cambio, en caso de que se haya presentado la declaración o liquidación, el delito se consumaría el día de la presentación de la misma.

Sin embargo, esta diferenciación no es admitida por la doctrina jurisprudencial mayoritaria debido a que, tal y como hemos comentado anteriormente, esta nos dice que para que el delito sea consumado es imperativo que ya no exista la posibilidad de desistimiento, y esta posibilidad se mantendrá vigente hasta que finalice el periodo voluntario de declaración e ingreso.

Podemos ver supuestos de autoliquidación en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en las STS de 26 de Julio de 1999 y 6 de de Noviembre del 2000, que establecen que *“Tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se*

omiten determinados ingresos lo relevante penalmente es la omisión, es decir la elusión del pago del impuesto.

(...) En consecuencia no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria.”

Por otro lado, otra de las modalidades es la de los tributos gestionados mediante liquidación de la Administración Tributaria competente. Por tanto, la propia Administración Tributaria gestiona y liquida el impuesto, como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

El procedimiento será el siguiente: el contribuyente presenta la declaración en la que dice que ha realizado el hecho imponible junto a los datos que permiten la liquidación del impuesto. Posteriormente, la Administración de la Deuda Tributaria procederá a comprobar los datos y la liquidación que presentó el contribuyente. Finalmente, se abre el plazo para realizar el ingreso de la deuda tributaria liquidada, de acuerdo con el artículo 20.2 del Reglamento General de Recaudación.

En consecuencia, distinguimos dos momentos de consumación del delito fiscal en función de si no se presentó la declaración, o se presentó una declaración falsa. En el primer caso, a juicio de Josep Tomás Salas, el delito se consuma el día que se acaba el plazo para presentar la declaración, ya que se tanto al presentar una declaración falsa como no presentarla se causa el mismo daño a la Hacienda Pública.

En cambio, si se presenta una declaración falsa y se liquida de forma errónea por esa declaración, se entiende que el delito no se consuma hasta el momento que finaliza el plazo para el pago de la deuda tributaria, ya que a pesar de que la liquidación errónea ya se ha producido, hasta entonces la Hacienda Pública no puede exigir la deuda y no está vencida.

La segunda modalidad de consumación del delito fiscal será la obtención indebida de devolución. Las situaciones más típicas en este caso, suelen ser las retenciones en el IRPF, devoluciones por ingresos a cuenta en el Impuesto de Sociedades, y en la declaración resumen anual del IVA.

Para que estemos ante una obtención indebida de devolución, nos es necesario señalar que esta conducta típica requiere, por un lado, que la Administración realice un acto reconociendo el derecho a la devolución y, por otro lado, que se haya producido el ingreso al solicitante, ya que este es el hecho que causa el perjuicio a la Administración²⁶.

La tercera modalidad de consumación del delito fiscal será el disfrute indebido de beneficios fiscales. Esta situación viene prevista en el art. 305.1 del CP, y se refiere al reconocimiento inmerecido de una serie de beneficios fiscales que se le otorgan a contribuyente. En otras palabras, el obligado tributario no advierte a la Administración Tributaria de los beneficios fiscales que se le han otorgado de forma errónea para disfrutarlos para su beneficio. Por ello, el delito se consume cuando no paga la cantidad que se le ha abonado de forma incorrecta, en el momento que finaliza el periodo de pago voluntario para hacerlo.

La última modalidad es la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. Estas obligaciones tributarias son de naturaleza periódica, es decir, las declaraciones han de presentarse en un plazo concreto, y el día que termine el plazo se entenderá consumado el delito.

Una vez analizadas las modalidades de comisión del delito fiscal, nos disponemos a explicar las formas de comisión y técnicas defraudatorias.

Antes de nada debemos dejar claro qué significado tiene la palabra “defraudar” en los delitos contra la Hacienda Pública. El término defraudar se encuentra ubicado en otro

²⁶ IBERLEY, Disfrute indebido de beneficios fiscales en relación con el delito contra la Hacienda Pública, 31/01/2020.

capítulo distinto al de defraudaciones “clásicas”²⁷. En consecuencia, entendemos que la intención del legislador es dejar claro que no basta con no pagar u omitir el ingreso a la Hacienda Pública causando así un perjuicio económico.²⁸ Este entiende que, para que la conducta sea típica, además, es necesario que lleve a cabo un comportamiento con el fin de engañar a la Hacienda Pública y causar así el daño patrimonial a la Hacienda Pública.

Por su parte, la jurisprudencia entiende que la defraudación en el delito fiscal equivale al engaño, tal y como establecen las STS de 2 de marzo de 1988, la de 3 de diciembre de 1991 y la de 9 de marzo de 1993 que afirman que *“puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico”*.

El debate está entonces en determinar que entendemos por engaño, porque en las sentencias que acabamos de mencionar se considera como el engaño típico de la defraudación el mero hecho de no presentar una declaración, o presentarla con la ausencia de datos importantes para determinar la totalidad de la deuda tributaria. Sin embargo, esto choca con la STS de 28 de junio de 1991, que nos explica que esas causas no son suficientes para que exista defraudación si entran en juego otras circunstancias que descartan la presencia del engaño.

Respecto al tipo de defraudaciones a la Hacienda Pública, se podrá cometer tanto por acciones como por omisiones ya que cabe la posibilidad de defraudar a Hacienda de las dos maneras. Así lo señala la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de Abril de 2007 *“la conducta comprendida en el art.349 es de realización, por acción u omisión, de una defraudación a la Hacienda Pública mediante la elusión dolosa del pago de tributos”*.

Comenzamos con la modalidad activa de comisión del delito. El obligado tributario presenta una declaración falsa con el fin de ocultar o falsear datos importantes que luego determinarán la totalidad de la deuda tributaria. Así pues, exige un comportamiento

²⁷ CORRAL ESCRIBANO, Mauricio, *“Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”*, pgs. 296-304

²⁸ STS de 28 de Octubre de 1997, caso “Filesa”.

activo del sujeto activo, que a través de estas declaraciones intenta engañar a la Hacienda Pública, ya que esta toma como referencia para determinar la deuda tributaria los datos que presenta el propio sujeto activo.

Por contra, estaremos ante la modalidad omisiva de comisión del delito. En este caso, el obligado tributario no presentará ninguna declaración con el mismo fin que en la modalidad activa, que no es otro que eludir el pago del impuesto u obtener beneficios fiscales de forma indebida.

Los motivos por el cual se considera que este tipo de comportamientos pueden llevar consigo el engaño típico de la defraudación tributaria los explica la STS de 2 de marzo de 1988, que viene a decirnos que no solo engaña aquél que presenta una declaración falsa, sino que todos aquellos sabedores de que del deber de declarar y no declaran, que también deben ser castigados de igual manera, ya que el componente del engaño también existe en este caso al no declarar y evitar pagar el tributo correspondiente.

Podemos observar en numerosas sentencias casos en los que se aprecia un delito contra la Hacienda Pública en caso de no presentación de la declaración pertinente por parte del sujeto activo. Entre otras, la Sentencia de la AP de Barcelona (Sección 9ª) de 2 de junio de 1998 o la Sentencia de la AP de Madrid (Sección 2ª), de 30 de junio de 1999.

De todos estos pronunciamientos podemos afirmar que el comportamiento omisivo también puede ser típico, es decir, se puede calificar de defraudatorio. Hemos de recordar que para cometer un delito fiscal la cuantía debe superar los 120.000 euros, por ello se entiende que cualquier persona es consciente de que tiene una deuda superior a esa cantidad y por eso decide no presentar la declaración, ocultando así de forma clara los datos que requiere la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria.

Por tanto, es realmente difícil encontrar casos en los que la deuda sea de cantidades tan significativas y el obligado tributario no tenga el propósito de ocultar información a la Hacienda Pública al no presentar la declaración. Sin embargo, existen casos

excepcionales como la STS de 18 de diciembre de 2000 (RJ 2000, 10664). En este caso concurren otra serie de circunstancias que impiden que sea una defraudación debido a que no existe un verdadero propósito de defraudar, y por tanto no concurre el engaño en la no presentación de la declaración.

Una de las circunstancias que el imputado por delito fiscal alega para negar que ha cometido defraudación es cuándo Hacienda, a través de declaraciones tributarias de terceros o de declaraciones del propio sujeto pasivo pero en relación con un tributo distinto, puede disponer de los datos necesarios para determinar la cuota que el imputado debería pagar.

La cuestión será la siguiente: ¿Admite la jurisprudencia esta circunstancia para acreditar que no hay engaño y, consecuentemente, defraudación? Habrá que responder que en algunas ocasiones sí y en otras no.

Por un lado, la STS de 28 de junio de 1991 (RJ 1991, 7590) aclara que la deuda con Hacienda estaba anotada en la contabilidad, y que constaba también por las declaraciones que había presentado por un impuesto diferente, por lo que se entendió que en ningún caso existió ánimo defraudatorio. Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 2ª) de 7 de junio de 1995 (ARP 1995, 700) destaca que es imposible que exista una intención de ocultamiento de la obligación tributaria cuando las ventas se habían anotado correctamente en el Impuesto sobre Sociedades, y que a pesar de que no figurasen así en los libros de contabilidad, se considera que estos tienen fines internos por lo que no es necesario que se presenten ante la Hacienda Pública.

En contraposición, la STS de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964) entiende que existe intención defraudatoria porque a pesar de que en las declaraciones y en la contabilidad del Impuesto sobre Sociedades constasen los datos correctamente, en la única declaración del IVA de 1986 encontramos datos rotundamente falsos que determinan la deuda tributaria.

Como más adelante vamos a tratar el tema del fraude fiscal de los deportistas profesionales, nos parece interesante comentar la elusión del pago de tributos a través de la “planificación fiscal”, porque estas personas tienen grandes patrimonios tanto mobiliarios como inmobiliarios y, en consecuencia, suelen buscar la mejor fórmula para pagar la menor cantidad posible de dinero a la Hacienda Pública. Esto entendemos que entra dentro de la normalidad y no merece reproche alguno, el problema se origina cuando para lograr esa fiscalidad ventajosa se utilizan técnicas de manipulación u ocultación de la realidad que tiene que tributarse, mediante el abuso de las formas jurídicas o la manipulación.

Por eso, resulta de suma importancia determinar si la forma de tributación escogida por el sujeto activo es permitida por el ordenamiento tributario, o se trata de las técnicas elusivas previamente mencionadas, que se encuentran al margen de la legalidad.

Para ello, vamos a diferenciar entre la “economía de opción”, el fraude de ley y la simulación. Hemos de empezar aclarando que la economía de opción no es ningún delito fiscal, sino que se trata de elegir entre realizar una operación u otra por motivos fiscales, siempre dentro de la legalidad. Un ejemplo claro de economía de opción sería la elección de tributar de forma separada o conjunta en el IRPF²⁹.

En cuanto al fraude de ley tributaria, lo diferenciamos con la economía de opción porque se utilizan medios jurídicos diferentes a los habituales para lograr el resultado económico. Lo característico del fraude de ley es que se manipula la realidad económica o jurídica de tal manera para que no se aplique la norma que debería aplicarse (norma defraudada), y en su lugar se aplique otra norma más beneficiosa en términos fiscales (norma de cobertura). Por su parte, cabe destacar que la LGT de 2003 ha sustituido la figura de “fraude de ley tributaria” por la de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. La principal diferencia es que ya no es necesario identificar la norma defraudada y la norma de cobertura, por lo que basta con que se realicen actos claramente artificiosos para conseguir los resultados económicos.

²⁹ CORRAL ESCRIBANO, Mauricio, “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”, pgs. 323-325.

Respecto a la simulación, se trata de realizar un negocio simulado para encubrir la verdadera realidad que se trata de ocultar. Puede ser relativa, esto es, un negocio querido por las partes; o absoluta, es decir, no existe el negocio.

- Penalidad:

En cuanto a la penalidad, la comisión del delito contra la Hacienda Pública es castigado con una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía citada. Además, es posible que se condene al que cometa tal delito con penas accesorias, como la imposibilidad de recibir ayudas públicas o de obtener beneficios fiscales en un tiempo de tres a seis años.

Respecto a la pena privativa de libertad, al ser de uno a cinco años, en la mayoría de las ocasiones vemos como se fija una sentencia con una pena privativa de libertad de dos años de duración, o menos, por lo que el penado se beneficia de la suspensión de la ejecución de esa pena privativa de libertad, tal y como viene establecido en los artículos del 80 al 87 del CP³⁰.

La problemática que encontramos es que muchas veces el condenado se beneficia de la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad y además no paga íntegramente la responsabilidad civil. Sin embargo, aquí es cuando la Abogacía del Estado, habitualmente, se opone a las peticiones de suspensión de la ejecución de las penas privativas de libertad hasta que no se abone íntegramente la responsabilidad civil, que incluye la totalidad de la deuda tributaria más los intereses y costas que se señalen en la sentencia. Este tipo de medida la podemos observar en la Ley Orgánica 7/2003, de 30 de junio, sobre Medidas de Reforma para el Cumplimiento Íntegro y Efectivo de las Penas.

³⁰ RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, María Dolores, "Manual de Delitos contra la Hacienda Pública", pgs 333-346.

En consideración a la pena de multa y de las penas accesorias, como la imposibilidad de recibir ayudas públicas,³¹ suponen unas medidas de seguridad de enorme interés político criminal por el carácter intimidante que revistan.

Debemos recordar que las penas accesorias tienen carácter de pena principal por los motivos que expondremos a continuación: En primer lugar, el art. 33.5 del CP establece que *“las penas accesorias tendrán respectivamente la duración que respectivamente tenga la pena principal”*. En segundo lugar, el Tribunal Constitucional, en el auto número 235/2005, de 6 de junio, califica esta pena accesoria como una de las penas principales del delito. En tercer lugar, debemos fijarnos en lo que dice el propio art. 305.1 del CP, cuando utiliza la frase *“se impondrá”*, ya que la sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real 138/2004, de 6 de septiembre, dice que estamos ante términos imperativos, por lo que los tribunales se ven en la obligación de aplicar estas penas accesorias junto a las principales.

No debemos olvidar que el artículo 305 del Código Penal regula dos subtipos agravados del delito fiscal, que en caso de darse se impondrá la pena y la multa en su mitad superior. Estos serán: la utilización de persona o personas interpuestas quedando oculta la verdadera identidad del verdadero obligado tributario; y si la defraudación tuviese una especial gravedad por el importe defraudado, o que exista una estructura organizativa que afecte a una pluralidad de obligados tributarios.

Respecto a las personas interpuestas, nos referimos siempre a los testaferros, personas físicas que supuestamente cometen el delito contra la Hacienda Pública, pero que en realidad lo que hacen es ocultar la verdadera identidad del verdadero autor y obligado tributario, dificultando así la investigación de los hechos constitutivos de delito. Es por ese motivo por el cual la reforma de la LO 6/95 introdujo los supuestos agravados³².

³¹ Bajo y Bacigalupo, Delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A (pg. 103)

³² BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN, Comentario al Código penal, pág. 1514.

Sin embargo, también debemos extender estos testafierros a las personas jurídicas, agravante de mayor importancia a nivel práctico, ya que a través de fachada o sociedades pantalla se permite la ocultación de la identidad del obligado tributario³³.

En el art. 3051.b del CP, encontramos como segundo subtipo agravado a la especial trascendencia y gravedad del importe de la defraudación. Esto se justifica por el mayor daño que se le puede causar al bien jurídico protegido. A modo de ejemplo, ARIAS CENSO³⁴ opina que esta agravante por la trascendencia del importe debe ser entendida por el mismo motivo por el cual el Código Penal utiliza receta para otros delitos.

El segundo subtipo agravado del mencionado artículo se da por la existencia de una estructura organizativa que afecte a una pluralidad de obligados tributarios. Esta redacción ha traído una serie de problemas, ya que no entendemos por qué tiene que afectar a varios obligados tributarios, ya que un impuesto es una contribución económica de un obligado tributario sin contraprestación alguna³⁵. No obstante, consideramos que lo lógico es que el legislador se haya querido referir a que en esa estructura organizativa tienen que participar varios sujetos que a su vez serán obligados tributarios.

Hemos de destacar que hoy en día donde más se da este supuesto es en las conocidas como tramas de fraude organizado al IVA intracomunitario que a continuación expondremos sus principales características:

- 1) La defraudación se realiza a través de Sociedades Mercantiles.
- 2) El procedimiento será el siguiente: La sociedad simula que cumple una función en el proceso económico de producción y comercialización de bienes, cuando en realidad lo que hace es una Adquisición Intracomunitaria, ya que así elude el pago del tributo o incluso consigue una devolución indebida. Recordemos que

³³ MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al Nuevo Código penal, págs. 1382 s.

³⁴ Miguel A. Arias Censo, "Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización fiscal", *Actualidad Penal*, núm. 32 (pg.631)

³⁵ QUERALT, "Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal (LO 6/1995)", Ed. *Economist and Jurist*, pág. 62

una devolución indebida es el procedimiento que establece la Ley General Tributaria para obtener la devolución de ingresos indebidamente ingresados, correspondiente a las deudas o liquidación ya sea de impuestos o de cuotas que se hayan ingresado indebidamente en el Tesoro Público, bien sea Hacienda Pública o Seguridad Social, ya sean por las deudas estatales, locales o de tributos autonómicos.

- 3) El beneficio que se obtiene con la defraudación del impuesto favorece al consumidor final, ya que el defraudador logra reducir el precio del producto a costa de la defraudación provocando una bajada del precio final y beneficiándose el consumidor por ello.
- 4) Se trata de una actividad organizada compuesta por una estructura de sociedades perfectamente coordinadas y planificadas.

Por otro lado, Los Jueces y Tribunales podrán imponer la pena inferior en uno o dos grados (art. 305.6 CP)³⁶:

- a) Al obligado tributario o al autor del delito siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como investigado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.
- b) A otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito cuando colaboren activamente:
 - Para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables.
 - Para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos.
 - Para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

- Prescripción:

³⁶ WOLTERS KLUWER, "Delito Fiscal", 2020.

El artículo 131.1 del CP establece que el delito fiscal prescribe a los cinco años. Recordemos lo que señala el art 130.5 del CP *“La responsabilidad criminal se extingue por la prescripción del delito”*.

La polémica con la duración de la prescripción del delito fiscal viene a raíz de la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la que se modificó el art. 64 de la LGT para reducir el plazo de prescripción de la infracción tributaria de cinco a cuatro años.

Así pues, entendemos que sería coherente reducir el plazo del delito fiscal de 5 a 4 años, y así es como ha surgido la corriente doctrinal que apoya esta tesis. No obstante, el Tribunal Supremo se remite en todas las sentencias al Código Penal, afirmando así que el plazo de prescripción del delito fiscal es de 5 años. Por ejemplo, la STS núm. 1688/2000 (Sala de lo Penal), de 6 de noviembre (RJ 2000, 9271) establece que:

“El recurso parte del planteamiento, correcto, de que el plazo legal de prescripción del delito fiscal, tanto con la regulación anterior como con la actualmente vigente (se refiere a la regulación contenida en la LGT antes y después de la modificación operada por la Ley 1/1998), es de cinco años.”

Por su parte, MIGUEL BAJO FERNANDEZ opina que ya que la Administración tributaria no puede, a partir de los 4 años, determinar la deuda, exigir el pago, imponer sanciones ni conminar a la devolución de los ingresos indebidos, es imposible que se lesione el bien jurídico protegido a partir de la prescripción administrativa.

Los argumentos que utiliza para defender esta teoría son los siguientes:

- a) A partir del cuarto año, cumplido el plazo de prescripción tributaria, no hay cuota defraudada porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo;

- b) Si la Administración renuncia a su derecho de autoprotección porque no despliega su actividad inspectora durante cuatro años, se entiende que no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger³⁷.
- c) Transcurridos cuatro años, ni la Administración Tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que convierte la persecución penal en una práctica imposible³⁸.

En cambio, si entendemos que la prescripción tributaria no impide la sentencia condenatoria por delito, se podrían dar una serie de contradicciones y consecuencias negativas:

- a) Recordemos que el art. 64.2 de la LGT del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. Por lo tanto puede darse la paradoja de que al cuarto año el obligado tributario haya logrado la prescripción tributaria a nivel administrativo, y por tanto al no ser exigible la deuda no pueda regularizar su situación tributaria, y a su vez ser condenado por la vía penal porque el delito fiscal no prescribe hasta los 5 años.
- b) La obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda Pública.
- c) El procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular³⁹ lo que es atípico porque, de acuerdo a la Ley General Tributaria, la vía normal para la persecución de un posible delito fiscal es la establecida en el artículo 77.6, conforme al cual la Administración, si estima que la infracción pudiere ser constitutiva de delito, dará traslado del tanto de culpa al organismo

³⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», 1999, La Ley, nº 4886, 17 septiembre 1999, pág. 5.

³⁸ En otro sentido, LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A. «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», en Problemas específicos de la aplicación del Código Penal, Manuales de Formación Continuada, nº 4, 1999, págs. 391 ss.

³⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J., «Prescripción tributaria y delito fiscal», pág. 5.

penal correspondiente. Transcurrido el plazo de cuatro años desde la infracción, la Administración debe declarar de oficio la prescripción (artículo 67 Ley General Tributaria).

A raíz de esta situación surge una gran corriente doctrinal que defiende que la reducción del plazo de prescripción del delito fiscal de cinco a cuatro años. Proponemos varias tesis para intentar resolver esta problemática⁴⁰:

1. La posible derogación tácita del plazo de prescripción del Código Penal por la modificación del art. 64 LGT tras la Ley 1/1998, no obstante son varias las STS que ratifican los plazos previstos en los arts. 131 del CP y 64 LGT, como la de 6 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9271) o la de 10 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8554). Además, en virtud de la doctrina del Tribunal Constitucional en cuanto a la utilización del principio de competencia, no es posible que una Ley ordinaria modifique una Ley orgánica.
2. A colación de lo que hemos mencionado anteriormente, como la deuda tributaria es uno de los elementos del tipo del delito fiscal, entendemos que al transcurrir cuatro años desaparece la deuda tributaria y por tanto la conducta deja de ser típica, y no cabrían consecuencias penales. Sin embargo, recordemos que la tipicidad exige que en el momento en el que se consume el delito existan todos los elementos del tipo, y cuando se comete el delito sí que existen todos los elementos del tipo, por lo que quedaría descartada esta tesis.
3. En la línea de la anterior tesis, algunos entienden que si se extingue la deuda por prescripción administrativa, significa que desaparece el bien jurídico protegido por el delito fiscal, y por ende no habría ningún reproche penal. ¿Cuál nos parece el error de esta tesis? Que la deuda tributaria no es más que un instrumento que utiliza el Estado con el fin de obtener los recursos económicos suficientes para poder atender a las necesidades de los ciudadanos. En definitiva, que la deuda tributaria sirve para poder mantener los servicios esenciales del

⁴⁰ OBESO PÉREZ-DE VICTORIA, Francisco, *“Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”* pgs. 351-363.

Estado como la educación, la sanidad, el sistema público de pensiones, etc. Por lo que son estos servicios realmente el bien jurídico protegido.

4. Otra de las soluciones que se contemplan es la de entender que se regulariza la situación tributaria al extinguirse la obligación tributaria por cumplirse el plazo de prescripción. La jurisprudencia rechaza esta tesis, vemos como la STS de 6 de noviembre de 2000 desestima la aplicación analógica de la excusa absoluta de regularización tributaria por el siguiente motivo:

“La aplicación de una norma por analogía requiere que concurra identidad de razón (art. 4.1 del CC) y es claro que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absoluta de regularización tributaria –el favorecimiento del pago voluntario– no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente.”

Las dos últimas cuestiones que debemos señalar acerca de la prescripción es el inicio del cómputo del plazo de prescripción (*dies a quo*) y la interrupción de la prescripción (*dies ad quem*).

Respecto a lo primero, el artículo 132.1 del CP (Ley Orgánica 10/1995) establece que *“los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible”*. En consecuencia, el momento en el que se inicia el plazo de prescripción será el de la consumación del delito fiscal, momento que ya hemos explicado anteriormente.

En relación a la interrupción de la prescripción, el art. 132.2 del CP señala que *“la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena”*.

En este caso, el momento de interrupción de la prescripción del delito fiscal se produce cuando el procedimiento se dirige expresamente contra una determinada persona. La STS del 28 de noviembre de 2011 dictamina que dicho momento se verifica con la

puesta en conocimiento del delito mediante denuncia o interposición de una querrela y su admisión a trámite.

En este punto ha existido una discusión entre el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por un lado, en 2005, el TC dictaminó que la mera presentación de la denuncia o querrela no interrumpía la prescripción penal. En cambio, las sentencias posteriores del TS contradijeron al TC alegando que tal situación podía generar mucha inseguridad jurídica⁴¹.

La última reforma del CP pone fin a esta controversia señalando lo siguiente:

“2. La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1.ª Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito.

2.ª No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.

3. A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial”.

RESPONSABILIDAD CIVIL

⁴¹ IBERLEY, La prescripción en el delito contra la Hacienda Pública, 31/01/20

La responsabilidad civil que deriva de los ilícitos penales viene regulada en el artículo 109 del Código Penal “La ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados.”

Para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de la Administración Tributaria quien las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la Ley 58/2003, General Tributaria, art. 305.7 CP.

3.FRAUDE FISCAL DE LOS DEPORTISTAS Y FUTBOLISTAS PROFESIONALES:

Tras una exposición más genérica sobre los delitos contra la Hacienda Pública, en este apartado vamos a centrarnos en el delito de fraude fiscal realizado por los deportistas profesionales. Como venimos explicando en apartados anteriores para que el fraude fiscal se considere delito, la cantidad que se defrauda debe exceder de los 120.000 euros, y estaría castigado con una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la suma indicada. Debemos indicar también la excepción que existe en relación con la cuantía, y es que si el fraude se comete contra la Hacienda de la Unión Europea, la cuantía basta con que exceda los 50.000 euros. En ambos casos si la cuantía es inferior a las cifras indicadas no tendrá consecuencias penales, pero serán administrativas. Se engloban varias conductas:

- Eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. En la actualidad una de las formas más comunes en las que se produce esta elusión del pago de impuestos es a través de los paraísos fiscales.
- Obtener indebidamente devoluciones.
- Los Jueces incluyen también el ocultar de la Hacienda Pública elementos patrimoniales adquiridos ilícita o delictivamente

Además de estas conductas como en la mayoría de los delitos existen circunstancias agravantes y que por lo tanto, tienen una pena superior, por ejemplo, que la cuantía defraudada exceda de los 600.000 euros.

La mayoría de casos de fraude fiscal cometidos por deportistas y en especial por futbolistas en los últimos años se encuentra relacionado con los derechos de imagen de estos deportistas. Lo primero que debemos mencionar es que esta imagen o marca personal, lógicamente, no es de libre uso. Cada vez que dicha marca se reproduce de alguna manera con un fin comercial, serán los deportistas o sus equipos o clubs quienes cobrarán por los derechos que tienen sobre dicha marca, según lo que hayan podido acordar en sus contratos con dichos equipos y con sus representantes. En muchos de estos casos, el contrato se firma con una sociedad que posee dichos derechos de imagen y no directamente con el jugador, la práctica habitual en estos casos es: el deportista cede sus derechos a una sociedad extranjera sin actividad y esta ingresa lo que recibe por publicidad, y no se declara nada ante Hacienda.

Alguno de los casos más sonados en los últimos años son el de Leo Messi o Cristiano Ronaldo entre muchos otros. En el caso de Cristiano Ronaldo, en diciembre de 2016 se filtró la supuesto desviación de 150 millones de euros por derechos de imagen, supuesto que venimos comentando que es lo más común. En junio de 2017 la Sección de Delitos Económicos de la Fiscalía Provincial de Madrid denuncia a Cristiano por una presunta evasión fiscal de 14 millones de euros, delitos cometidos entre 2011 y 2014. El problema comienza cuando tras su fichaje por el Real Madrid Cristiano simuló ceder la totalidad de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas de la cual él era el único socio, cuando en realidad esta sociedad mediante un contrato privado cedió la explotación de dichos derechos a otra sociedad con domicilio en Irlanda, por lo tanto, “el objetivo era la interposición de una pantalla para ocultar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España la totalidad de los ingresos obtenidos por el acusado por la explotación de su imagen”, así lo recoge la Fiscalía. En el escrito de acusación presentado por el Ministerio Público, el Abogado del Estado y la defensa, tras el auto de procedimiento abreviado, Ronaldo acepta una pena de dos años de prisión y una multa de 3.200.000 euros, además ya había pagado anteriormente la cuota que había confesado defraudar de 5.800.000 euros más los correspondientes intereses, y por último, se acordó la sustitución de la pena de prisión por otra multa de un total de 365.000 euros.

Como podemos observar, y no es ninguna sorpresa viendo las cantidades que estamos mencionando, con la mayor parte de los deportistas se termina llegando a un acuerdo

económico que le permita a Hacienda recuperar e ingresar una gran cantidad de dinero y al acusado librarse de un proceso largo y sufrir un daño importante en su imagen pública.

La presión de Hacienda y el miedo a un posible ingreso en prisión son motivos más que suficientes para que el jugador no dude en pagar, aunque no siempre es así, y vamos a poner otro ejemplo muy reciente, para ver cuáles podrían ser las consecuencias en el supuesto de no pactar y tratar de demostrar la inocencia. Es el caso de Xabi Alonso, acusado de fraude fiscal de 2 millones de euros por no tributar en los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012 por la cesión de los derechos de imagen a una sociedad y en la que la Fiscalía solicitó 5 años de cárcel. A esta primera querrela se le suma otra nueva querrela por la comisión del mismo delito en 2013 por una cantidad de 572.000 euros. El caso es similar al que hemos mencionado anteriormente, Alonso “aparentemente” cedía la explotación de sus derechos de imagen a una entidad radicada en Madeira que gozaba de ciertas exenciones fiscales por el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total del impuesto hasta el año 2012, en la querrela presentada se señala a Zaldua, asesor fiscal de Alonso, como la persona que organizó la operación “a sabiendas de que el obligado tributario iba a eludir el pago de los impuestos que debieran repercutirse a los rendimientos derivados de la explotación de la imagen de Xabi Alonso”.⁴²

Lo importante en este caso, a diferencia de otros similares, es que en enero de 2019, Alonso acudió a la Audiencia Provincial de Madrid y rechazó un pacto con la Fiscalía, ese mismo año en Octubre se celebró la vista del juicio oral, donde se practicaron diferentes pruebas, entre ellas interrogatorio a los tres acusados, Alonso, su asesor Zaldua y Maestre, administrador de la sociedad encargada de sus derechos de imagen. La Audiencia dictó sentencia de 25 de noviembre, y vamos a proceder a analizar y comentar.

Los hechos calificados como delitos definitivamente por el Ministerio Fiscal fueron: tres delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 y 305 bis del Código Penal (en relación con el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas de los ejercicios de

⁴² ANDREA COMAS, “La Fiscalía se querrela por segunda vez contra Xabi Alonso por defraudar a Hacienda 572.000 euros”. El país, 20 junio de 2019.

2010, 2011 y 2012), es importante mencionar que los tres acusados que hemos mencionado repararon el daño que habían ocasionado, con la consignación de los 2.032.845 euros y sus correspondientes intereses con anterioridad a la celebración del juicio oral, por lo tanto y según se establece en el artículo 21.5 del Código Penal es una circunstancia atenuante que debe tenerse en cuenta para la fijación De la Peña. Por otro lado, el Abogado del Estado en sus conclusiones calificó definitivamente los hechos como constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública de forma similar a como lo hizo el Ministerio Fiscal por el IRPF de los ejercicios de 2010, 2011 y 2012. Por parte de la defensa de los 3 acusados se solicita la libre absolución y además se hace mención al atenuante del artículo 21.6 del Código Penal referente a “la dilación indebida en la tramitación del procedimiento”

En la sentencia de la Audiencia se establecen los contratos en el que KARDZALI, la sociedad residente en Madeira a la que Xabi Alonso había cedido la explotación de sus derechos de imagen, cedía “el derecho a utilizar la imagen, voz nombre y apellidos y la firma del jugador” a diferentes empresas para sus campañas o anuncios publicitarios, tales como: El Corte Inglés, Electrónica Arts o Yamaha, entre otras a cambio de una remuneración económica.

El principal fundamento de la acusación es que la cesión de los derechos de imagen por parte del jugador a la sociedad portuguesa de la que venimos hablando, no fue real, sino que se realizó con el propósito de aparentar dicha cesión y eludir la tributación en España por los rendimientos obtenidos por estos derechos. Esta es la discrepancia principal entre las partes y aquí es importante mencionar el artículo 92 de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 28 de noviembre, donde se regula “la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, norma que solo esta prevista para cesiones reales y no ficticias o simuladas.

Tanto para el tema general del trabajo, como para este apartado que estamos tratando en concreto, debemos hablar de la simulación, y existen dos clases de simulación: existe una simulación absoluta cuando los interesados crean la apariencia de existencia de un contrato, pero sin voluntad de celebrarlo, su consecuencia jurídica, al ser una causa falsa y no existir ninguna otra lícita, es la nulidad del negocio. Por otro lado, existe simulación relativa cuando se quiere realmente un negocio jurídico distinto del creado

realmente por las partes, aquí tenemos por lo tanto, un negocio simulado y un negocio aparente. La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo define esta figura en la sentencia de 11 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 44/2014, como “la apariencia negocial, bajo ésta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa) lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa”.⁴³ Será de aplicación para la simulación absoluta el artículo 1275 CC en relación con el artículo 1261.3 CC y para la simulación relativa el artículo 1276 de este mismo texto legal.

Por lo tanto, la Audiencia lo primero que pretende en esta sentencia es definir la existencia o no de un negocio falso y la existencia de esa supuesta simulación para establecer la correspondiente consecuencia legal. Como hemos mencionado antes, es importante el art. 92 de la ley del IRPF, ya que solo se habrían cometido los 3 delitos que se imputan si la cesión de la explotación de los derechos de imagen efectuada por Xabi a KARDZALI, se calificara como falsa, ficticia e inexistente.⁴⁴ Si no se diera este caso el artículo 92 ampararía la ausencia de tributación. Son varios los argumentos de la acusación para tratar de justificar la existencia de dicha simulación absoluta, estos se relatan en en el fundamento jurídico tercero, vamos a mencionar algunos a de ellos:

El primero de ellos referente justificación de la cesión de los cuantiosos derechos de imagen derivados del fichaje por el Real Madrid a una sociedad sin infraestructura alguna, a cambio de nada, ya que esa sociedad no puede cumplir el contrato en tanto carecía de facultades. En segundo lugar sobre la intervención personal de Xabi en la negociación de sus propios contratos o bien por medio de los otros dos acusados, por lo tanto, sin dar un uso real a la sociedad KARDZALI, usándola como un “mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado.” Con referencia al citado ya artículo 92 de la ley del IRPF, dice la acusación que no es de aplicación a a los derechos de imagen generados al margen de la relación laboral con el Real Madrid. Pero aunque la

⁴³ STS 11 de febrero de 2016, recurso de casación núm, 44/2014. BOE

⁴⁴ Sentencia Nº 672/2019 de la Audiencia Provincial de Madrid. SEGUNDO Fundamento de derecho. p. 14

Audiencia en la sentencia esta de acuerdo en que es poco habitual y llamativas las practicas y acciones que se llevan acabo por los diferentes acusados y las diferentes sociedad que venimos mencionando, deja claro que simplemente por eso no es suficiente para establecer una responsabilidad penal y que es imprescindible calificar el negocio jurídico de cesión de derechos como simulado, ya que este es el presupuesto principal en el que se basa la acusación.

La Audiencia responde a la argumentación presentada por la acusación de manera clara, “no coincidimos con la conclusión de la acusación y con el fundamento (la simulación absoluta) en el que se asienta.” Las razones que expone son bastante lógicas.

En lo referente a la infraestructura, no toda sociedad tiene porque tener una infraestructura concreta para llevar acabo las diferentes actividades, muchas empresas optan por la subcontratación como en este caso, ya que la actividad que realizan no requiere una mayor complejidad. En cuanto a la participación personal de Xabi en la negociación de los contratos, no ha quedado para nada demostrada a través de las diferentes pruebas que se hubieran podido presentar, en referencia a las pruebas la Audiencia deja clara su “sorpresa” al no presentarse pruebas o testigos que pudieran confirmar sus afirmaciones, él por lo tanto, simplemente daba su consentimiento y firmaba el contrato. A lo largo de los diferentes folios de la sentencia, se van desarrollando cada uno de los contratos publicitarios que hemos mencionado anteriormente mediante las correspondientes facturas que emitía la sociedad portuguesa y que ella misma cobraba. La acusación argumentaba también la fijación arbitraria del precio de la explotación de los derechos de imagen del jugador (5.000.000 euros), a través de los peritos quedo comprobado que esto no es así y que la fijación de dicho precio se debía al informe emitido por “Cuatrecasas” (despacho de abogados) que se tuvo en cuenta para la valoración de propuesta de contrato para el Real Madrid y el contrato que ya existía con Adidas.

Termina concluyendo la sentencia que los hechos no son constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública que se imputaban y que por lo tanto, se absuelve a los tres acusados.

Es cierto que el caso no concluye aquí y que la Fiscalía volvió a querellarse por tercera vez contra Xabi Alonso recientemente y por lo tanto el caso aun no ha terminado, pero lo que queda claro es que en ocasiones puede parecer por la prensa y lo que vemos en televisión que los deportistas o en este caso los futbolistas han cometido si o si el delito que se les imputa por el dinero que ganan, pero en algunas ocasiones no es así y una pobre argumentación por parte de la acusación con el único fin de recaudar más dinero no es suficiente, es cierto que se necesita mucho valor para enfrentarse a Hacienda y a una responsabilidad penal importante, cuando con el “simple” pago de una cuantiosa multa puede quedar cerrado el caso, pero aquí es cuando el deportista, en este caso Xabi Alonso, trata de cuidar y no dañar su imagen personal.

CONCLUSIÓN:

Una vez finalizado el trabajo, y tras realizar un estudio extenso del delito fiscal, podemos afirmar que con las reformas que se han ido sucediendo a lo largo de estos años, mediante la eliminación de obstáculos procesales y agravando las penas en función de la gravedad, se está persiguiendo de forma más eficaz la defraudación a la Hacienda Pública, atajando así el fraude fiscal.

Para responder a la cuestión inicial acerca del dolo y en qué condiciones se puede culpar al sujeto activo de haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, debemos señalar que la mayor parte de la doctrina considera que basta con que exista un dolo genérico de defraudar, es decir, que se lleve a cabo una acción contraria a la verdad y que cause un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Debemos añadir que en la mayoría de los casos, al tratarse de una cuantía muy alta para cometer el delito, entendemos que el sujeto activo es plenamente consciente de la obligación de presentar la declaración ante la Agencia Tributaria, por lo que se le podría culpar tanto por no declararla o realizar la declaración con datos falsos. Sin embargo, recordemos que a pesar de que se hayan presentado declaraciones falsas ante la Agencia Tributaria, la jurisprudencia ha admitido, en ocasiones y concurriendo determinadas circunstancias, que el sujeto activo pueda ser absuelto por falta de ánimo defraudatorio y porque la Administración Tributaria tenía acceso a los datos del obligado tributario mediante otras declaraciones del mismo o de terceros.

Asimismo, vemos necesario mencionar la diferencia entre la economía de opción y fraude de ley tributaria. En la primera, el contribuyente elige de forma legal entre una forma de tributar y otra; mientras que, en la segunda, el contribuyente manipula la realidad jurídica o económica con el fin de que se le aplique una norma en lugar de otra.

En cuanto a las acusaciones de fraude por parte de la fiscalía hacia los deportistas profesionales, destacamos el caso de Xabi Alonso en el que se le acusaba de aparentar una cesión de derechos de imagen, es decir una simulación absoluta, acusación que no se pudo probar y por eso finalmente fue absuelto del delito fiscal. Hemos de destacar aquí también la presión mediática a la que están sometidos estos jugadores y que en la mayoría de los casos estos futbolistas se dejan influenciar indebidamente por sus asesores fiscales.

BIBLIOGRAFÍA:

- Sentencia N° 672/219 de la Audiencia Provincial de Madrid:
<https://as00.epimg.net/descargables/2019/11/26/76365f46e67ebb29a9b89ea16fe15e86.pdf>

- ANDREA COMAS, “*La Fiscalía se querrela por segunda vez contra Xabi Alonso por defraudar a Hacienda 572.000 euros*”. El país, 20 junio de 2019:

https://elpais.com/deportes/2019/06/20/actualidad/1561030020_552737.html?rel=listapoyo

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal:
<https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con>
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:
<https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>
- <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/cac2ec927df2ac24599e4e9439214f91f3dfd99a10efc063> → STS 3492/2018, de 26 de septiembre de 2018
- Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
- Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, “*Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*”, 2008, Editorial Thomson Aranzadi, pgs. 37-363.

- APARICIO PÉREZ, Antonio, “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, Ed. Universidad de Oviedo Servicio de Publicaciones, 1991, antecedentes históricos, pgs. 6 y 7.
- COMÍN, FRANCISCO, “*Raíces históricas del fraude fiscal en España*”, Autores Varios, “*El Fraude Fiscal en la Historia de España*”, Monografías del Instituto de Estudios Fiscales, pg. 192.
- COMÍN, Francisco, “*La evolución de los sistemas fiscales desde la España medieval a la contemporánea: Objetivos, instrumentos y resultados*”, 2017, Universidad de Málaga, pg.1
- VIADA, SALVADOR, “*Código Penal reformado de 1870*”, II, Ed. Eduardo Martinez, Madrid, 4ª edición (Madrid 1890), pg. 448.
- BUSTOS RAMÍREZ, JUAN, “*Manual de Derecho penal*”. Parte especial, Editorial Ariel, Barcelona, 1986, págs. 291 y sig.
- REMÓN PEÑALVER, Enrique., “*Naturaleza de la cuota defraudada en el Delito Fiscal*” Jornadas de especialistas en delincuencia económica, 3 y 4 de Abril 2017, pgs. 4-6:
<https://www.fiscal.es/documents/20142/100158/Ponencia+Rem%C3%B3n+Pe%C3%B1alver%2C+Enrique.pdf/ab8b168b-d7b6-7f38-9f88-081991581c54?version=1.0>
- BACIGALUPO SAGGESE, SILVINA, “*Derecho penal económico, aplicado a la actividad empresarial*”, 2010, Ed. Universitaria Ramón Areces, 2ª edición, pág. 311.
- MUÑOZ CONDE, FRANCISCO, “*Derecho Penal. Parte General*”, Ed. Tirant. Lo Blanch, 2002, pg.426.

- LAMARCA PÉREZ, C., “*Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 178, 1985, pgs. 794-795.
- BAJO, M. y BACIGALUPO, S., “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2000, pg. 88-101.
- ARIAS CENSO, MIGUEL A., “*Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y Regularización fiscal*”, 1999, Actualidad Penal, núm. 32, pg.631.
- QUERALT, JOAN JOSEP, “*Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal (LO 6/1995)*”, 2010, Ed. Economist and Jurist, pág. 62.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “*Prescripción tributaria y delito fiscal*”, artículo de revista, 1999, La Ley, nº 4886, 17 septiembre 1999, pág. 5.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A. “*Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización*”, en Problemas específicos de la aplicación del Código Penal, Manuales de Formación Continuada, nº 4, 1999, págs. 391 ss.
- IBERLEY, Regularización voluntaria de la situación tributaria, 10/02/2020: <https://www.iberley.es/temas/regularizacion-voluntaria-situacion-tributaria-delito-contra-hacienda-publica-64193#:~:text=La%20regularizaci%C3%B3n%20tributaria%20se%20con%20figura,%C3%ADntegro%20de%20la%20deuda%20tributaria.>
- IBERLEY, Disfrute indebido de beneficios fiscales en relación con el delito contra la Hacienda Pública, 31/01/2020:

<https://www.iberley.es/temas/disfrute-indebido-beneficios-fiscales-relacion-delito-contr-hacienda-publica-64141#:~:text=El%20tipo%20de%20injusto%20al,fiscales%20dirigidos%20a%20un%20contribuyente>

- IBERLEY, La prescripción en el delito contra la Hacienda Pública, 31/01/20: <https://www.iberley.es/temas/prescripcion-delito-contr-hacienda-publica-64192>

- WOLTERS KLUWER, “Delito Fiscal”, 2020:
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAkNjAxMjI7Wy1KLizPw8WyMDQwsDIwOwQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA_wVI7jUAAAA=WKE