

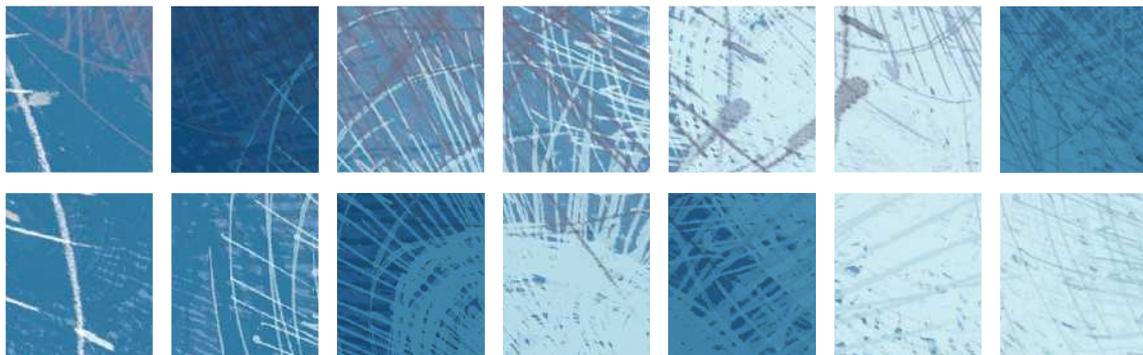
La aplicación práctica del delito fiscal

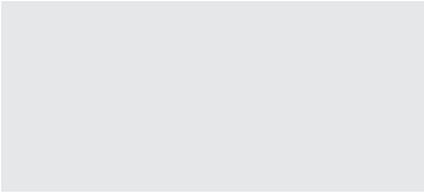
Especial referencia a la regularización
y a la responsabilidad penal de la persona jurídica

Prólogo del Excmo. Sr. José Ramón Navarro Miranda

Eduardo Gutiérrez Gómez
Luis Lafont Nicuesa
Enrique Remón Peñalver

■ **BOSCH**





■ BOSCH

La aplicación práctica del delito fiscal

Especial referencia a la regularización
y a la responsabilidad penal de la persona jurídica

Prólogo del Excmo. Sr. José Ramón Navarro Miranda

Eduardo Gutiérrez Gómez
Luis Lafont Nicuesa
Enrique Remón Peñalver

© Eduardo Gutiérrez Gómez, Luis Lafont Nicuesa y Enrique Remón Peñalver, 2021
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Marzo 2021

Depósito Legal: M-5687-2021

ISBN versión impresa: 978-84-9090-506-7

ISBN versión electrónica: 978-84-9090-507-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

1. NATURALEZA DEL DELITO FISCAL COMO DELITO ESPECIAL PROPIO

El delito fiscal se configura como un delito especial propio lo que significa que únicamente el obligado tributario puede ser autor, coautor o autor mediato.

La STS 374/2017, de 24 de mayo expone como al ser los delitos contra la Hacienda Pública, delitos especiales propios «...*inferen como únicos sujetos activos a los obligados tributarios*». Igualmente, la STS 407/2018, de 18 de septiembre recuerda «*Como es delito especial propio solo puede ser autor el obligado tributario. El sujeto pasivo tributario y por ello autor lo es a través de la autoría material del artículo 28 CP, sin que quepa la autoría mediata ni la coautoría en quien no sea sujeto pasivo tributario. Por supuesto tampoco cabe la autoría material de quien no sea sujeto pasivo tributario (...)*».

Un supuesto problemático es el de la responsabilidad de la esposa en tributaciones conjuntas del IRPF. SERRANO CADENA¹ resalta la complejidad que presenta la posibilidad de admitir la coautoría de la esposa en las tributaciones conjuntas del IRPF. La SAP de Sevilla de 12 de junio de 2000 absuelve a la esposa del delito del artículo 305 CP del que había sido condenada por cuanto «*la omisión de declaración de diversos rendimientos del capital inmobiliario incrementos patrimoniales que se habían generado en favor de la sociedad de gananciales por la venta de unos terrenos, solo podía imputarse al esposo, pues había actuado en su nombre y representación sin que la mujer hubiera tenido ningún tipo de intervención en los hechos*». Para la Sala fue el esposo quien en todo momento obró en representación voluntaria de la esposa y jurídica de la sociedad familiar titular de las tierras vendidas, presentándose «*...graves dudas, de que la apelante conociera en debida forma la dinámica de los hechos que realizaba su esposo, industrial que gestionaba las finanzas familiares, incluida como es lógico, la sociedad mercantil también familiar, de la que era apoderado y administrador único, ni siquiera en los términos de dolo eventual que el Ministerio Fiscal apunta*». La SAP de Burgos, secc. 1.ª, 2/2001, de 5 de febrero absolvió a la esposa «*que se había limitado a firmar la declaración conjunta que realizó su marido*». La esposa no participaba en una actividad industrial en la que carece de cualquier experiencia «*...resulta acreditado que Aurora no participaba para nada en la actividad de aserradero que gestionaba su esposo, y que se encargaba personal y exclusivamente del mantenimiento del hogar familiar. Tal función asumida por la esposa*

1. Op. cit., pp. 35-36.

lleva aparejada el suficiente número de tareas y ocupaciones como para no inmiscuirse en una actividad industrial para la que carece de cualificación y experiencia profesional».

2. LA PARTICIPACIÓN DEL EXTRANEUS COMO INDUCTOR, COOPERADOR NECESARIO O CÓMPLICE

Otros sujetos distintos del obligado tributario pueden haber contribuido a la comisión del delito o pueden haber inducido al obligado a cometerlo. Son los *extraneus*. La jurisprudencia ha aceptado de manera constante y pacífica la intervención del *extraneus* como partícipe. Recoge la STS 267/2014, de 3 de abril, señala como aun siendo delito especial propio *«La jurisprudencia de esta Sala se ha inclinado por la punición del "extraneus" como partícipe en el delito propio del "inraneus", lo que hace que puedan ser perfectamente responsables penales los cooperadores necesarios, en los delitos contra la Hacienda Pública (véase SS. TS de 20 de mayo de 1.996, 25 de marzo de 1.997, 21 de diciembre de 1.999, etc., etc.)».*

El que el *extraneus* no pueda ser autor carece de importancia practica cuando el título de participación tiene la misma relevancia y la pena es la misma. En la STS 40/2020, de 6 de febrero, el obligado tributario es condenado como cooperador necesario y no como autor. Afirma la Sentencia *«...no es otra cosa que un error terminológico que puede ser corregido, sin trascendencia, en principio, en la conclusión penológica, en la medida en que el Código Penal prevé la misma pena para el autor y para el cooperador necesario».*

El fundamento de la participación del *extraneus* es que interviene en un hecho ajeno favoreciéndolo. Refleja la SAP de Barcelona, secc. 2.^a, 345/2007, de 17 de abril *«El partícipe no realiza el tipo de autoría de la Parte Especial, sino que ayuda a que otro sujeto, el autor, lo realice. El hecho delictivo en el que interviene el partícipe no es suyo, sino que pertenece al autor».* El fundamento de su punibilidad no reside en que *«...el partícipe corrompa al autor convirtiéndolo en un sujeto "culpable", sino en que, mediante su conducta, favorece la lesión no justificada del bien jurídico por parte del autor».*

La STS 40/2020, de 6 de febrero establece dos aspectos claves:

- A.—Cooperación necesaria versus complicidad: Determinar cuándo se está ante una cooperación o necesaria exige un análisis individualizado de cada caso concreto. Debe tenerse en cuenta *«la mayor o menor relevancia de la aportación para la ejecución de la conducta típica, lo que impone un examen de cada caso en particular».* Por tanto, el elemento decisivo será la intensidad de la cooperación, necesaria si es elevada, o mera complicidad si es secundaria o accesoria. La existencia de un previo concierto del partícipe con el autor es irrelevante para diferencia cooperación necesaria de complicidad ya que se da en ambos casos *«nada aporta a la valoración de la aportación, desde ese punto de vista, la existencia de un acuerdo previo, pues el mismo debe concurrir tanto en la cooperación necesaria como en la complicidad. Respecto del recurrente».*
- B.—Exclusión de los actos neutros: *«Correlativamente, quedaría fuera del ámbito penal una aportación que careciera en absoluto de relevancia a los efectos de la ejecución, bien por su absoluta insignificancia o bien por tratarse de un acto que pueda calificarse como neutral».*

Quedaría la inducción. Luego volveremos sobre ella al hablar del asesor fiscal. Básicamente consiste en crear en el obligado tributario el propósito de defraudar. Resulta de interés el caso resuelto por la STS n.º539/2003, de 30 de abril en que el cabeza de familia es condenado como inductor de la declaración de IRPF fraudulenta de sus numerosos hijos. Para el Tribunal Supremo, queda claro que el cabeza de familia *«no pudo ser autor ni directa, ni mediatamente, de los delitos que pudieran haber cometido los otros acusados»*. El padre es condenado como inductor, aunque no falten elementos del cooperador necesario y los hijos son absueltos por la existencia de error. CADENA SERRANO² señala que *«la Sentencia se equivoca cuando considera que el sujeto no cualificado (el padre) es inductor, y ello porque no era posible la condena del padre como inductor de sus hijos, puesto que se reconoce que éstos obraron sin dolo y la inducción requiere, por antonomasia, que el inductor haya generado el dolo en el autor. Es evidente que no puede haber inducción de quien obra sin dolo, pues lo genuino de aquélla es haberlo generado en el autor»*. Efectivamente, estaríamos ante un cooperador necesario. La inducción exige que el obligado tributario supiera que defraudaba.

Un supuesto límite entre la autoría y la participación se da en la SAP de Barcelona, secc. 5.ª, 94/2005, de 10 de enero en la que se dilucida la responsabilidad del administrador concursal que dedicó los fondos concursales a finalidades distintas al pago de impuestos. Frente a la alegación de que el administrador no es sujeto pasivo del IVA y no es obligado tributario, la Sala considera que estamos ante un autor y no ante un mero participe ya que *«por decisión judicial el liquidador poseía la función de administración de todos los bienes de la deudora, lo que comportaba la obligación de cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de las operaciones realizadas con dichos bienes a los efectos de la liquidación de la sociedad»*. El Administrador era meramente formal y carecía de cualquier capacidad de disposición sobre la empresa.

3. AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN EN ENTRAMADOS SOCIETARIOS COMO LOS FRAUDES CARRUSEL

La STS 494/2014, de 18 de junio³ deja claro que, en caso de obligaciones tributarias con cargo a personas jurídicas societarias, *«es evidente que la responsabilidad penal recae en todos aquellos que, de una u otra manera, tienen capacidad decisoria y han acordado realizar las operaciones o transacciones que generaron la deuda tributaria»*.

Vamos a analizar los autores y partícipes⁴ en los laberínticos cruces de sociedades propios de los llamados fraudes «carrusel». Los mismos se aprovechan de una laguna legal. Como expone la STS 40/2020, de 6 de febrero, este fraude legal *«Se originó a raíz*

2. *Op. cit.*, pp. 37-38.

3. En el mismo sentido, STS 754/2019, de 15 de enero y ATS de 22 de marzo de 2019 (Recurso de casación n.º 1385/2016).

4. SERRANO CADENA, Fidel Ángel. *Op. cit.*, p. 57, recuerda como se ha aplicado la figura de la cooperación necesaria a los partícipes en los entramados del IVA con fraudes millonarios derivados de las operaciones extracomunitarias encubiertas y la constitución de sociedades pantallas para simular IVAS soportados falsos.

de cierto vacío legislativo ante la necesidad de adaptar la legislación española a la comunitaria que, en el caso de las ventas intracomunitarias, al estar exentas del pago del IVA daban derecho al vendedor intracomunitario a pedir las devoluciones del referido impuesto ante la Hacienda Pública». Sucintamente, el fraude se ejecuta de la siguiente forma. Una empresa española «trucha» que se caracteriza por ser una mera apariencia carente de cualquier actividad real cuyo mando ficticio es un testaferro, hombre o mujeres de paja que finge dirigirla, adquiere de una empresa residente en otros países comunitarios (empresa «intermediaria») un producto. En esas operaciones se emiten facturas en las que no figura el IVA por ser una operación intracomunitaria. El segundo paso es que la empresa «trucha» vende la mercancía a otra sociedad española con un objeto social y actividad real que recibe el nombre de empresa «pantalla». Esta «pantalla», vende a su vez por un precio muy similar al que ha pagado la mercancía a otra empresa que se denomina «distribuidora». La empresa «pantalla» cumple escrupulosamente con sus obligaciones fiscales. Ingresas en Hacienda el IVA que ha repercutido a la «distribuidora» que a su vez compensa con el IVA sostenido de su operación con la trucha que Hacienda le devuelve⁵. La empresa «pantalla» queda en paz. Lo que le cuesta por un lado lo recibe por otra vía.

La fase final consiste en que la empresa «distribuidora» transfiere la mercancía a otra empresa residente en un país comunitario desde la que vuelve a iniciarse todo el ciclo (por eso el nombre de carrusel). Este efecto «tío vivo» se recalca en la STS 40/2020, de 6 de febrero «...la mercancía volvía a entrar en España a través de la adquisición de una de las "truchas", reproduciéndose así sistemáticamente la operativa reseñada, provocando que los carruseles fuesen numerosos, dificultando aún más su descubrimiento». Efectivamente, aumentan los beneficios y se hace entrar en juego nuevas «truchas» lo que dificulta la detección del delito. Otra alternativa es, como expone el Fiscal HERRANZ SAURI⁶ es que no se produzca «...la operación circular al no salir la mercancía del territorio nacional, sino que esta es distribuida dentro del mismo, en estos casos las truchas y pantallas tienen como objetivo reducir la carga fiscal de la distribuidora y el precio de venta al consumidor. Aspecto este último nada desdeñable por el impacto que produce sobre el mercado.

El perjuicio para Hacienda es que lleva a cabo devoluciones del IVA repercutido por la "trucha" a la "pantalla" pero no obtiene de las "truchas" dicho IVA». La empresa «trucha» como apariencia ha desaparecido de la circulación por lo que Hacienda se ve obligada a perseguir fantasmas que no existen y no pueden cobrar nada. Como indica HERRANZ SAURI⁷, el objetivo de la trama defraudatoria es que ante Hacienda Pública aparezcan como empresas defraudadoras únicamente las «truchas, de manera que todos los esfuerzos de la Agencia Tributaria para lograr que estas empresas paguen el IVA resultan inútiles».

5. No tiene pérdidas. Como señala la STS 6/2020, de 4 de febrero, «aunque las sociedades "pantallas" declararan a Hacienda, compensaban el IVA soportado con el repercutido en la cadena, lo que determinaba que el ingreso final, en su caso, fuera mínimo».

6. HERRANZ SAURI, Tomas. «Organización de tramas defraudatorias, participación en el delito de no obligados tributarios, la teoría de la accesoriedad», Centro de Estudios Jurídicos, 2010, pp. 4-5.

7. *Op. cit.*, pp. 3 y 5.

La STS 40/2020, de 6 de febrero sintetiza muy bien el beneficio⁸ que obtiene la empresa «distribuidora». Expone como los defraudadores venden la mercancía (productos informáticos y teléfonos móviles) «...a comerciantes mayoristas por un precio inferior, repercutiendo un impuesto que nadie ha ingresado y reclamando su devolución por ser una operación intracomunitaria». De esta forma la empresa obtiene a través de la devolución indebida del IVA un beneficio sobre sus competidores, dotando a sus productos de una ventaja competitiva «Ello, le permitía a "Infinity System, S.L." un sostén económico que hacía muy competitivos sus precios en el mercado, al compensar la parte no fraudulenta del negocio, esto es, las compras consistentes en importaciones, fundamentalmente de Asia, que le suponían el pago del IVA a la importación y las ventas nacionales a clientes de reconocido peso económico en el mercado como "El Corte Inglés", "Carrefour" o "Media Markt" entre otros, por las que aquella repercutía un IVA, que sí ingresaba en el Tesoro».

Dentro del complejo laberíntico⁹ de sociedades y operaciones sobre los que se vertebra la defraudación «carrusel», hay muy distintos intervinientes y formas de participación. Siguiendo el hilo de la STS 40/2020, de 6 de febrero, vamos a examinarlos.

Los obligados tributarios son el socio y el administrador de la empresa de material informático y telefonía móvil «Infinity» que obtienen indebidamente la devolución del IVA no soportado por adquisiciones procedentes en última instancia de sociedades no declarantes ante la Hacienda española y que, por tanto, jamás ingresaban las correspondientes cuotas devengadas por IVA repercutido.

Respecto a los *extraneus*, podemos distinguir dos grandes niveles de actuación:

A.–Participación que se produce fuera de la empresa «distribuidora»

A su vez podemos distinguir:

- a) Los creadores de «*nidos de truchas*» y buscadores de «*pantallas*». Especial referencia a los actos neutrales: Uno de los mecanismos del fraude es la presencia de personas que se dedican a crear sociedades inactivas que venden a los defraudadores con el fin de activarlas para una concreta operación¹⁰. En los términos de la Sentencia analizada, uno de los niveles de la organización era la colaboración «...poniendo plataformas de sociedades que con roles de "truchas" o de "pantalla" eran controladas por la organización, quien

8. HERRANZ SAURI, *Op. cit.*, p. 5, expone como los defraudadores obtienen importes de IVA soportados irreales y de gastos ficticios deducibles en el impuesto de sociedades por aparentes entregas de bienes o prestaciones de servicios, que en realidad no se han producido o lo han hecho por un importe muy inferior al documentado.

9. La multitud de sociedades interconectadas en este circuito, dificultan las labores de investigación. Como expone la STS 6/2020, de 4 de febrero la presencia de «*varias entidades fantasmas sucesivas... dificulta la investigación del aparente recorrido de los bienes y circuito de producción de cuotas ficticias del impuesto*». HERRANZ SAURI, *Op. cit.*, p. 4, pone de manifiesto como con el objeto de dificultar la investigación, las empresas que desempeñan cada uno de los papeles se van sucediendo en el tiempo, y en ocasiones una misma empresa cambia de rol en un determinado momento (pasa de distribuidora a «trucha», o de «trucha» a «pantalla», etc.).

10. La STS 45/2018, de 26 de enero condena como cooperador necesario del delito contra la Hacienda a quien crea sociedades con un objeto social amplio e incluso indefinido que vende a terceras personas.

se encargaba asimismo de localizar a los testaferros necesarios para hacerles figurar como administradores».

Tal labor se desarrolló por dos personas. Una de las mismas se dedicaba «... desde hacía años y pese a carecer de toda formación profesional, a la constitución de sociedades "dormidas" o "latentes" que, posteriormente, vendía a terceros a cambio de pingües beneficios, creando un auténtico "emporio-nido" de sociedades desde su domicilio situado en la localidad de Onteniente (Valencia). Dicho acusado buscaba testaferros y controlaba la venta en escritura pública de las participaciones de la sociedad "trucha".

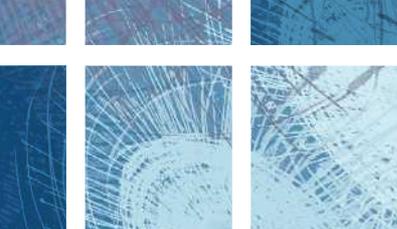
Para favorecer que el acusado quedara en la sombra y pudiera manejar las sociedades como quería al servicio del engaño, los testaferros reclutados por el acusado se presentaban ante el Notario para firmar la escritura pública con la identidad supuesta de una tercera persona que nada tenía que ver con los hechos. El acusado facilitaba para tal fin documentación falsa al testaferro. El Notario, creyendo que la persona que acudía a la notaría era quien aparentaba ser titular del Documento Nacional de Identidad mostrado, elaboraba las escrituras públicas correspondientes de venta de participaciones o de cambio de administrador social. Por otro lado, no todas las escrituras se inscribían en el Registro Mercantil con lo que no había publicidad alguna para terceros. El acusado puso su entramado de "truchas" al servicio de la empresa "distribuidora". Dicho acusado, facilitaba también a la organización sociedades con rol de "pantalla" por las que circulaban cantidades millonarias de dinero.

Un segundo acusado aportaba "truchas privilegiadas" con sede en Canarias que están sujetas a menos controles administrativos»¹¹.

El Tribunal Supremo califica la actividad de ambos acusados como «importantísima» lo que descarta cualquier forma de complicidad. Así es, estos creadores de «nidos de truchas» que luego venden son piezas fundamentales en esta específica tipología criminal.

Se argumentó por la defensa que la venta de una sociedad «trucha» es una conducta atípica que debe quedar extramuros del Derecho Penal. Recuerda la Sala como con arreglo a la doctrina fijada por, entre otras, las SSTs 942/2013, de 11 de diciembre y n.º 756/2018, de 13 de marzo, los actos neutrales son conductas «...causales desde un punto de vista natural, pero que, en tanto que pueden estar amparadas en su adecuación social, pueden no

11. En concreto, la Sala señala como «las empresas establecidas en las Islas Canarias, que se hallan fuera del territorio IVA, amparadas por un régimen especial que les permite realizar operaciones intracomunitarias con un NOI propio, operación que está exenta del impuesto. Las ventas que estas sociedades hacen a otras de la Península y Baleares se encuentran también exentas, al tratarse de ventas internas no precisan de NOI, produciéndose una inversión del sujeto pasivo por el que la empresa de destino en territorio nacional bajo régimen ordinario está obligada a autorrepercutirse el IVA, como si de una adquisición intracomunitaria se tratara, con la correspondiente deducción, procediendo en la transmisión interior peninsular a repercutirle el impuesto a su cliente. Los controles administrativos en este tipo de transmisiones eran entonces menos rigurosos».



La *aplicación práctica del delito fiscal* trata de resolver los problemas con los que habitualmente se encuentran los operadores jurídicos que se enfrentan al enjuiciamiento de este tipo de delitos. Aborda los temas más controvertidos de esta infracción de manera práctica y las soluciones propuestas se amparan y fundamentan en las resoluciones del Tribunal Supremo. Desde el concepto principal del delito fiscal —caracterizado por ser un delito de resultado y de infracción del deber— hasta la entidad de la prueba que suele utilizarse, con especial mención a la doctrina emanada de la denominada «lista Falciani», el libro analiza debidamente temas como la autoría y participación, la regularización o las modalidades más frecuentes del delito contra la Hacienda Pública.

Mención especial merece el capítulo de *la responsabilidad penal de la persona jurídica* que recoge la doctrina razonada del Tribunal Supremo. Todos los capítulos se han desarrollado sin perder de vista la perspectiva del lector, ya sea juez, fiscal, abogado o asesor fiscal. El libro corre a cargo de tres profesionales del mundo del derecho que, desde sus respectivas responsabilidades, han abordado numerosas ocasiones escenarios de esta naturaleza.

ISBN: 978-84-9090-506-7



9

788490

905067



3652K23139



ER-02980-2005



GA-2005/0100