

LOTHAR KUHLEN

**CUESTIONES FUNDAMENTALES
DEL DELITO DE FRAUDE
FISCAL**

Traducción de
Beatriz Cruz Márquez
y
Juan Luis Fuentes Osorio

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO
2015

ÍNDICE

	Pág.
ABREVIATURAS Y TÉRMINOS ESPECÍFICOS EN ALEMÁN	15
INTRODUCCIÓN.....	19

PARTE A

EL FRAUDE FISCAL EN EL DERECHO VIGENTE

CAPÍTULO I LA REGULACIÓN LEGAL

1. ACCIÓN TÍPICA	28
2. RESULTADO	29
2.1. Impago de impuestos	28
2.1.1. Accesoriedad del tipo de fraude fiscal respecto del Derecho tributario	29
2.1.2. Impuestos exigibles con y sin liquidación administrativa	30
2.2. Obtención de beneficios fiscales injustificados	31
2.3. Prohibición de compensación.....	32
3. CAUSALIDAD.....	32
4. DOLO.....	33
5. TENTATIVA	34
6. CONSECUENCIAS JURÍDICAS	34
7. PRESCRIPCIÓN.....	37
8. PROCEDIMIENTO	38
8.1. Instrucción.....	38
8.2. Conclusión del procedimiento de instrucción	39
8.3. Procedimiento judicial	41

**CAPÍTULO II
CASUÍSTICA**

1. INGRESOS DE INTERESES NO DECLARADOS	43
2. INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO	44
3. TRABAJO NEGRO	45
4. FRAUDES DEL IVA EN CADENA Y EN CARRUSEL	46

**CAPÍTULO III
ORIGEN Y EVOLUCIÓN**

1. EL TIPO PENAL DEL FRAUDE FISCAL EN EL SIGLO XIX	49
2. EL FRAUDE FISCAL SEGÚN EL § 359 RAO.....	52
3. EVOLUCIÓN DEL TIPO PENAL OBJETIVO.....	53
3.1. La teoría del fraude fiscal como delito semejante a la estafa	54
3.2. Los requisitos típicos del fraude fiscal y de la estafa	55
3.3. § 370 AO 1977.....	56
3.4. Resumen.....	57
4. EVOLUCIÓN DEL TIPO SUBJETIVO	57
5. EVOLUCIÓN DE LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS.....	58
5.1. La evolución hasta la Segunda Guerra Mundial	58
5.2. Las modificaciones en los años cincuenta del siglo xx	59
5.3. Reformas a partir de 1975	60
5.4. Resumen.....	61
6. MODIFICACIONES EN EL PROCESO	61

**CAPÍTULO IV
CUESTIONES DOGMÁTICO PENALES SOBRE
EL FRAUDE FISCAL**

1. EL BIEN JURÍDICO DEL FRAUDE FISCAL	66
2. LA NATURALEZA DELICTIVA DEL FRAUDE FISCAL	68
3. LA RELACIÓN CONCURSAL CON LA ESTAFA	71

**CAPÍTULO V
PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DEL FRAUDE FISCAL**

1. CONSTITUCIONALIDAD DEL § 370 AO	73
--	----

	Pág.
1.1. Constitucionalidad formal: el principio de legalidad.....	74
1.1.1. La determinación del § 370.1 AO.....	74
1.1.2. Elusión de impuestos y principio de legalidad.....	76
1.1.3. Determinación del § 370.3 AO.....	79
1.2. Constitucionalidad material: El principio de proporcionalidad.....	80
2. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES CONCRETAS.....	83
2.1. Problemas constitucionales básicos.....	84
2.2. Gravamen de rentas derivadas del capital (BVerfGE 84, 239).....	86
2.3. Gravamen de ingresos derivados de la especulación (BVerfGE 110, 94).....	89
2.4. Significado de la sentencia del impuesto sobre los intereses.....	91
3. FRAUDE DE IMPUESTOS INCONSTITUCIONALES.....	91
3.1. Nulidad de las leyes tributarias.....	91
3.2. Incompatibilidad de las leyes tributarias con la Constitución.....	92
3.2.1. Obligación del legislador de una nueva regulación con efecto retroactivo.....	93
3.2.2. Obligación del legislador de una nueva regulación vigente para el futuro.....	94

PARTE B

EMPIRIA Y EXPLICACIÓN DEL FRAUDE FISCAL

CAPÍTULO VI ESTADÍSTICAS Y CIFRA NEGRA

1. LOS INGRESOS FISCALES EN EL AÑO 2008.....	101
2. ESTADÍSTICAS SOBRE DELITOS FISCALES.....	102
3. ESTADÍSTICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.....	106
4. ESTADÍSTICAS OFICIALES Y CIFRA NEGRA.....	107
4.1. Persecución estatal de los delitos fiscales.....	107
4.2. Dimensión del fraude fiscal en Alemania.....	108
5. INVESTIGACIÓN EMPÍRICA DE LA CIFRA NEGRA.....	110

CAPÍTULO VII EXPLICACIONES DEL FRAUDE FISCAL

1 EL ENFOQUE ECONÓMICO.....	113
-----------------------------	-----

	Pág.
2. ENFOQUES PSICOLÓGICOS	116
3. ENFOQUE SOCIOLÓGICO	118
4. UNA TEORÍA COTIDIANA DEL FRAUDE FISCAL.....	122

PARTE C

**EL FRAUDE FISCAL COMO PROBLEMA POLÍTICO
CRIMINAL**

**CAPÍTULO VIII
PROBLEMÁTICA POLÍTICO CRIMINAL FUNDAMENTAL
DEL FRAUDE FISCAL**

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA POLÍTICO CRIMINAL.....	129
1.1. Fin legítimo.....	130
1.2. Efectividad.....	130
1.3. Adecuación normativa	131
2. FINALIDAD DE LA TIPIFICACIÓN PENAL DEL FRAUDE FISCAL	132
3. EFECTIVIDAD DE UN DELITO DE FRAUDE FISCAL.....	132
3.1. Idoneidad.....	132
3.2. Necesidad	133
4. ADECUACIÓN DE LA TIPIFICACIÓN DEL FRAUDE FISCAL.....	136
4.1. Motivos del merecimiento de pena del fraude fiscal.....	136
4.2. Argumentos contra el merecimiento de pena del fraude fiscal.....	138
4.2.1. ¿Es el fraude fiscal un delito de caballeros?	138
4.2.2. Elementos atenuantes del injusto del fraude fiscal típico	139
4.2.2.1. Atenuación del desvalor de resultado.....	140
4.2.2.2. Atenuación del desvalor de acción	141
4.2.2.3. Accesoriedad del Derecho fiscal.....	143
4.2.2.4. Cifra negra	147
4.3. Valoración de los argumentos en pro y en contra	152
4.3.1. Necesidad de una ponderación.....	152
4.3.2. Merecimiento de pena de los casos graves de fraude fiscal...	153
4.3.3. Ausencia de merecimiento de pena de los casos leves de fraude fiscal.....	153
4.3.3.1. Hipercriminalización del fraude fiscal a través del § 370 AO.....	154

	Pág.
4.3.3.2. Merecimiento de pena y técnicas de neutralización.....	155
4.3.3.3. Merecimiento de pena y prevención.....	157
5. RESULTADO PROVISIONAL Y PERSPECTIVA.....	161

CAPÍTULO IX ¿FRAUDE FISCAL COMO DELITO GRAVE?

1. EL TIPO DELICTIVO GRAVE DEL § 370A AO a. r.....	163
2. CONFIGURACIÓN DE UN TIPO DELICTIVO GRAVE DE FRAUDE FISCAL	164
3. CONSTITUCIONALIDAD DE UN TIPO DELICTIVO GRAVE DE FRAUDE FISCAL.....	165
4. VALORACIÓN POLÍTICO CRIMINAL DE UN TIPO DELICTIVO GRAVE DE FRAUDE FISCAL	166
4.1. Prevención	166
4.2. Proceso penal.....	167
4.3. Sistemática	167
4.4. Valor explicativo.....	168

CAPÍTULO X ¿MODIFICACIÓN DEL § 370 AO?

1. LA SANCIÓN PENAL DEL FRAUDE FISCAL EN OTROS PAÍSES EUROPEOS	172
2. SOBRE LA REFORMA DEL § 370 AO.....	175
2.1. Tipo objetivo.....	175
2.1.1. El Proyecto Alternativo de Código Penal.....	176
2.1.2. La propuesta de reforma de Seer.....	177
2.1.3. ¿Descriminalización jurídico-material de los fraudes fiscales leves?	178
2.1.3.1. Impunidad sólo de la omisión del pago de impuestos	178
2.1.3.2. Impunidad del fraude de pequeñas cantidades.....	178
2.1.3.2.1. El fraude de cantidades relativamente pequeñas	178
2.1.3.2.2. El fraude de cantidades absolutamente pequeñas	180
2.1.3.3. Otras cuestiones que necesitan regulación	182

	Pág.
2.1.3.4. ¿Trivialización del fraude fiscal?	183
2.1.4. ¿Descriminalización procesal de los fraudes fiscales leves?...	184
2.1.4.1. Razones a favor de una descriminalización procesal.....	184
2.1.4.2. Problemas de una descriminalización procesal	185
2.1.5. Resultado	186
2.1.5.1. Preferencia por principio de una descriminalización jurídico-material de los fraudes fiscales leves...	186
2.1.5.2. Descriminalización procesal de fraudes fiscales leves como mandato jurídico <i>de lege lata</i>	187
2.2. Tipo subjetivo	190
2.3. Marco penal.....	191
2.3.1. El marco penal del § 370.1 AO.....	191
2.3.1.1. Estado de la discusión jurídica.....	191
2.3.1.2. Punición eficiente mediante la confiscación: una propuesta de reforma con base económica	192
2.3.2. La agravación de la pena según el § 370.3 AO.....	196
2.3.2.1. El caso especialmente grave de fraude fiscal	196
2.3.2.2. La consecuencia jurídica del § 370.3 AO	197
2.3.3. Evasión de los ingresos fiscales en gran cuantía (§ 370.3.2.1 AO)	198

CAPÍTULO XI

LA AUTODENUNCIA EXONERANTE DE PENA (§ 371 AO)

1. REGULACIÓN LEGAL.....	205
1.1. § 371 AO a. r.....	205
1.2. La reforma de la autodenuncia del año 2011	207
1.2.1. § 371.1 AO.....	208
1.2.2. § 371.2 AO.....	209
1.2.3. § 398a AO.....	209
2. DERECHO CONSTITUCIONAL Y AUTODENUNCIA EXONERANTE DE PENA.....	210
2.1. ¿Inconstitucionalidad de la autodenuncia exonerante de pena?.....	210
2.1.1. ¿Vulnera el § 371 AO el art. 3.1 GG?	210
2.1.2. ¿Inconstitucionalidad del § 398a AO?	212
2.2. ¿Inconstitucionalidad de una derogación de la autodenuncia exonerante de pena?	213

	Pág.
2.2.1. ¿Rango constitucional del § 371 AO?	213
2.2.2. ¿Inconstitucionalidad de una supresión del § 371 AO sin reemplazo?	215
3. VALORACIÓN POLÍTICO CRIMINAL DE LA AUTODENUNCIA EXONERANTE DE PENA	218
3.1. Justificación fiscal	218
3.2. Problemática penal	220
3.2.1. Justificación de las causas de supresión de la pena	221
3.2.2. ¿Justificación del § 371 AO a través de una contraprestación suficiente para la supresión de la pena?	223
3.2.3. Comparación del § 371 AO con otras causas de supresión de la pena y otras posibilidades de atenuación.....	226
3.2.4. Contradicción valorativa entre el § 370 AO y el § 371 AO...	228
3.2.5. ¿Eliminación de la contradicción valorativa a través de la reforma de la autodenuncia?	229
3.2.6. ¿Justificación de la autodenuncia como instrumento para evitar la coerción a la autoinculpación?	231
3.3. Consecuencias para la política criminal práctica.....	233
3.3.1. ¿Degradación del fraude fiscal?	233
3.3.2. ¿Autodenuncia eximente de pena también en otros delitos contra el patrimonio?	233
3.3.3. ¿Derogación de la autodenuncia eximente de pena?	234

CAPÍTULO XII AMNISTÍAS FISCALES

1. CONCEPTO Y FORMAS DE APARICIÓN DE LA AMNISTÍA	237
2. AMNISTÍAS TRIBUTARIAS.....	238
2.1. La amnistía tributaria del año 1988	239
2.2. La amnistía tributaria del año 2003	240
2.3. ¿Amnistía tributaria en los años 2011-2013?	241
2.3.1. Art. 97 § 24 EGAO	241
2.3.2. El acuerdo fiscal planeado entre Alemania y Suiza	243
3. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS	244
3.1. ¿Se privilegia al defraudador frente al contribuyente honrado?	244
3.2. ¿Empeoramiento arbitrario de los infractores no amnistiados?	246
3.3. ¿El «punto y final» como requisito constitucional de la amnistía?...	247
4. VALORACIÓN POLÍTICO-CRIMINAL DE LAS AMNISTÍAS TRIBUTARIAS	248
4.1. La fundamentación fiscal	248

	<u>Pág.</u>
4.2. La problemática normativa de las amnistías tributarias.....	251
4.2.1. El favorecimiento del defraudador frente al contribuyente honesto.....	251
4.2.2. El problema de la consistencia.....	253

CAPÍTULO XIII
RESUMEN Y PERSPECTIVA

1. EL RESULTADO POLÍTICO-CRIMINAL.....	257
2. PERSPECTIVAS	259
BIBLIOGRAFÍA.....	261

INTRODUCCIÓN

A principios de 2010 se desencadenó una viva discusión en la opinión pública alemana (y suiza) acerca de la compra estatal de CD con datos de cuentas en un banco suizo. A partir de estos CD, según se dijo, se podía concluir que un gran número de ciudadanos alemanes poseía grandes cantidades de activos en ese banco y, confiando en el secreto bancario suizo, habían evitado la imposición de sus intereses por el Estado alemán. Evidentemente se trataba de algo cierto, porque a raíz de la información acerca del expediente se produjeron a principios de 2010 y en el transcurso de unas pocas semanas más de 10.000 autodenuncias¹, con las que los afectados querían evitar una sanción por fraude fiscal. Algo parecido había sucedido ya dos años antes con la compra públicamente escenificada de los «CD de impuestos» (*Steuer-CD*), con los datos de un banco de Liechtenstein.

Inmediatamente se generó en la opinión pública una controvertida discusión en torno a la cuestión de si al Estado alemán le estaba permitido adquirir los CD de procedencia ilícita que le fueron ofrecidos. Al respecto, se defendieron todas las posiciones posibles: desde la obligación de adquirir por parte del Estado hasta la estricta prohibición de la compra, pasando por su mera admisibilidad. Incluso se afirmó que los funcionarios responsables podrían haber cometido un delito, por la compra según la opinión de unos (como receptación o algo similar), y por la omisión según la interpretación de otros (por obstrucción de la justicia)². La gran incertidumbre existente acerca de esta cuestión se puso también de manifiesto en la práctica de los diferentes Estados: el estado federado de Renania del Norte-Westfalia compró, como ya había hecho dos años antes³, los CD que le fueron ofrecidos, lo que derivó en diversos procesos de instrucción penal-fiscal; el Estado de Baden Württemberg rechazó este tipo de compra. Mientras tanto, el Tribunal Constitucional Federal ha declarado admisible la utilización de datos banca-

¹ FAZ de 19 de marzo de 2010, p. 11. En total en el año 2010 se efectuaron más de 20.000 autodenuncias (según FÜLLSACK/BÜRGER, *BB* 2011, 1239, fueron más de 23.500), que aportaron a Hacienda el pago de impuestos atrasados por un importe de 1.800 millones de euros (FAZ de 20 de diciembre de 2010, p. 13).

² Referencias en OSTENDORF, *ZIS* 2010, 301.

³ Y un año más tarde (FAZ de 18 de octubre de 2011, p. 10).

rios extranjeros obtenidos ilegalmente⁴, decidiendo así la cuestión práctica más importante al respecto.

El debate público condujo a una discusión político criminal sobre el Derecho penal fiscal actualmente vigente en Alemania. Giraba en torno a tres temas diferentes. Por un lado se exigía que la ocultación de las cantidades más elevadas (por encima de los 500.000 euros) no siguieran siendo calificadas como un mero delito, sino como un *delito grave*⁵. Por otro lado, se propuso derogar la *autodenuncia exonerante de pena* (§ 371 AO)⁶. Por último, se ponderó la conveniencia de una *amnistía* para los defraudadores fiscales⁷.

Con ello se mencionan tres cuestiones político criminales que serán analizadas en el presente trabajo:

— ¿Se debería castigar penalmente el fraude fiscal, y si es así, como un delito grave o leve?

— ¿Se debería derogar la autodenuncia exonerante de pena en el Derecho tributario o sólo reformarla?

— ¿Se debería decretar una amnistía para los autores de delitos fiscales?

Estas preguntas tienen sin duda un aspecto *de política partidista*. En todo caso, el fraude fiscal que ocupa el primer plano de la discusión actual, el cometido a través de la ocultación del rendimiento de capitales, está reservado de hecho a aquellos cuyo capital produce semejantes beneficios⁸. Un político que intercede por una valoración moderada de las respectivas evasiones⁹, puede esperar con ello ganar prestigio para las próximas elecciones¹⁰ entre los votantes adinerados. Quien reclama rigor¹¹ puede abrigar la misma esperanza respecto a aquellos votantes cuyos intereses no se ven afectados, de-

⁴ BVerfG, JZ 2011, 249, con comentarios de Wohlers; en el mismo sentido PAWLIK, JZ, 2010, 693 y ss. En consonancia con el BVerfG, COEN, NStZ, 2011, 433; contrario, por ejemplo, KÜHNE, FS Roxin, pp. 1269 y ss.

⁵ En este sentido, el presidente del SPD Siegmund Gabriel (*Focus-online* de 23 de febrero de 2010), así como el grupo parlamentario SPD en el Bundestag en abril de 2010 (BT-Drs. 17/1411). Esta demanda fue apoyada por el grupo parlamentario DIE LINKE [BT-Drs. 17/5067 (nuevo), p. 19].

⁶ En esta línea Gabriel, el por aquel entonces presidente del Estado Federal del Sarre Peter Müller (CDU) (*Focus-online* de 23 de febrero de 2010), además del grupo parlamentario SPD en el Bundestag en abril de 2010 (BT-Drs. 17/1411), de nuevo con el apoyo del grupo parlamentario DIE LINKE [BT-Drs. 17/5067 (nuevo), p. 4]. En contra se pronunció el ministro Federal de Finanzas Wolfgang Schäuble (CDU) (FAZ de 27 de marzo de 2010, p. 11).

⁷ Posibilidad desechada en las tomas de posición mencionadas de Gabriel, Müller y Schäuble.

⁸ Más allá del importe fiscal libre de impuestos de 801 euros al año para personas solteras y de 1.602 euros para personas casadas.

⁹ Abogando por ejemplo por la conservación de la autodenuncia exonerante de pena o recomendando la amnistía.

¹⁰ Siempre las hay. Así, a principios de 2010 se celebraron las elecciones al Parlamento del Estado Federal en Renania del Norte-Westfalia.

¹¹ Por ejemplo mediante la implantación de un tipo delictivo grave para el fraude fiscal.

bido a la falta de capital suficiente¹². Este aspecto partidista, que se integra bien en el esquema tradicional izquierda-derecha, no tiene ninguna relevancia en mi trabajo, que es una contribución a la ciencia jurídica.

Sin embargo, si las demandas acerca de una reforma del Derecho penal fiscal discutidas actualmente se convierten en el punto de partida del análisis que se aborda a continuación, es porque tienen una dimensión que va más allá de la actualidad diaria. Se trata de cuestiones de política jurídica que afectan a los *problemas básicos del fraude fiscal penal* y que resultan de interés a la vista de la especial relevancia de este delito, tanto fiscal como ciudadana. Por otra parte también son un ejemplo instructivo sobre la pregunta más genérica acerca de las oportunidades y limitaciones de una discusión racional sobre las cuestiones de política jurídica y criminal. En torno a estas preguntas básicas se fundamenta toda la investigación.

Sin embargo, no se concentra en ellas de forma directa. Únicamente se puede valorar adecuadamente la conveniencia de castigar el fraude fiscal, de introducir un tipo agravado para los fraudes fiscales graves o de derogar la autodenuncia exonerante, si se conoce y se entiende la *situación jurídica* actual y su problemática. No obstante, esto requiere en cualquier caso estar familiarizado con los rasgos generales de la *evolución* que ha conducido a la situación actual.

Esto no sólo es válido para el derecho penal fiscal, sino también para su *entorno jurídico*, que ha cambiado significativamente en los últimos cincuenta años. En primer lugar, expondré la regulación legal del fraude fiscal, su génesis, así como sus principales problemas penales y constitucionales (Parte A). Esta exposición no se dirige a expertos del Derecho penal fiscal¹³, sino que pretende aportar una introducción sobre cuestiones de Derecho penal fiscal que identifique sus problemas y facilite su comprensión. Quizás logre también descorrer alguno de los velos jurídicos que, según muestra la experiencia, ocultan el Derecho penal (fiscal) para muchos que no son juristas.

Una discusión político criminal racional sobre el fraude fiscal no es posible sin una idea adecuada de sus dimensiones *reales* y sus motivos. Por esta razón, presentaré algunos *datos* acerca del fraude fiscal en Alemania, así como los enfoques más importantes que a mi juicio hay para *explicarlo* (Parte B). De nuevo vale lo dicho anteriormente: aquellos expertos que se ocupen de las distintas cuestiones del fraude fiscal desde una perspectiva estadística, económica, psicológica o sociológica, no encontrarán nada nuevo. Más bien pretendo, por un lado, informar sobre algunas de sus contribuciones más

¹² Este aspecto partidista o clientelista se aprecia con claridad cuando la exigencia de una mayor punición del fraude fiscal es lanzada en el campo de batalla en aras de una lucha más efectiva frente al mal uso de las prestaciones sociales. Véase al respecto Gabriel, *Focus-online* de 23 de febrero de 2010.

¹³ Entre los que no me encuentro.

relevantes a quienes, sin pertenecer a ninguna de las disciplinas señaladas, estén interesados. Por otro, considero importante reunir las informaciones e hipótesis disponibles al objeto de disponer de una imagen convincente de esta cuestión, capaz de servir de orientación en la práctica. Esto se produce sin la adhesión a una determinada posición científica, sino a través de una «teoría cotidiana» del fraude fiscal, que resume las suposiciones reales más plausibles sobre el alcance y los motivos del fraude fiscal en Alemania. No pretende adquirir el estatus de teoría científica y gran parte de su contenido puede parecer trivial. Pero en ningún caso es obvia y en realidad constituye, en mi opinión, la base de valoración más razonable para la discusión político criminal del fraude fiscal.

Esta discusión se aborda después, en la Parte C. Primero se trata la cuestión genérica del *merecimiento de pena* y la *necesidad de reprobación penal* del fraude fiscal. Después, me detengo en los problemas concretos del delito de fraude fiscal como *delito grave*, la configuración de un delito *menos grave*, la *autodenuncia exonerante de pena* y la *amnistía de los defraudadores*. Es precisamente en este punto cuando se debe explicar qué se entiende por el término «político-criminal».

Considero *político-jurídica* la cuestión sobre si debería haber determinadas normas jurídicas y, así mismo, los intentos para responder a esta cuestión. En la medida en que se trate de normas penales hablo de cuestiones o declaraciones *político criminales*. Esta comprensión del término se corresponde con lo que los juristas normalmente califican como una discusión sobre cuestiones jurídicas «*de lege ferenda*» y a la que contraponen la discusión «*de lege lata*», que es característica de la *dogmática jurídica*. *De lege lata* surge la pregunta acerca de si según el § 370.1 AO es punible como fraude fiscal el supuesto de quien no declara los intereses en su declaración fiscal porque lo ha olvidado¹⁴ o si alguien se puede autodenunciar por ocultamiento de intereses por un depósito bancario en el extranjero, con efecto exonerante en virtud del § 371 AO, tras conocerse que un CD con datos del instituto de crédito correspondiente ha sido ofrecido a la venta a las autoridades alemanas¹⁵.

De lege ferenda, por el contrario, hay que responder a la pregunta acerca de si es correcto (y cómo se puede justificar) castigar con pena el fraude fiscal doloso (o si en lugar de esto no sería preferible dejar completamente impune el fraude fiscal o, al contrario, si no sería conveniente punir igualmente la modalidad imprudente). También es una pregunta de política criminal si se debería dejar en libertad al defraudador de impuestos que denuncia su

¹⁴ Respuesta: no, porque el fraude fiscal según el § 370.1 AO precisa una acción dolosa.

¹⁵ Respuesta: sí, porque sólo a través de la oferta de compra no se ha producido todavía ningún descubrimiento del hecho en virtud del § 371.2 AO. De forma más detallada, RANDT/*Schauf*, *DStR*, 2008, 489; WULF, *wistra*, 2010, 286 (288 y s.); HUNSMANN, *NJW*, 2011, 1482 (1485 y ss.).

actuación ante la Agencia Tributaria, así como aquella acerca de las condiciones bajo las que resulta aconsejable una amnistía para los delitos fiscales penales.

El concepto de política jurídica y criminal utilizado es extenso en comparación y, si se quiere, formal. Este concepto no sólo comprende consideraciones acerca de la conveniencia, es decir, tesis sobre las consecuencias reales deseadas y no deseadas de determinadas normas jurídicas¹⁶, sino también las preguntas sobre si determinadas normas jurídicas (penales) son compatibles con principios superiores y cómo se integran en un contexto más amplio de normas del mismo rango en el Derecho vigente. En realidad, este tipo de consideraciones de coherencia, es decir, argumentos que según una comprensión corriente no son político-criminales sino *jurídicos*, desempeñan en consecuencia un papel muy importante.

Delimitan considerablemente el espacio de lo defendible político-criminalmente, aunque no permiten ninguna toma de posición político-criminal que pudiera efectuarse completamente exenta de *valoraciones* personales¹⁷. Allí donde estas consideraciones sean necesarias, no las evitaré¹⁸. En primer lugar, me interesa *analizar* con mayor detalle los problemas básicos del fraude fiscal punible, que surgen con independencia de las convicciones personales de cualquiera que esté interesado en una valoración racional de este delito.

¹⁶ Lo que se correspondería con un concepto restrictivo de la política jurídica y criminal, que también es común.

¹⁷ KUHLEN, *Straftatbegriff*, pp. 85 y ss.

¹⁸ Véase al respecto, en relación con la dogmática jurídica, KUHLEN, *Wertfreiheit*, pp. 35 y ss.

PARTE A

**EL FRAUDE FISCAL
EN EL DERECHO VIGENTE**

CAPÍTULO I

LA REGULACIÓN LEGAL

El tipo penal del delito de fraude fiscal está regulado en el § 370 de la Ley General Tributaria (AO). Mientras que los distintos tipos de impuestos están regulados por las llamadas leyes de impuestos concretos como la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (EStG) o la Ley del Impuesto sobre el IVA (UStG), la Ley General Tributaria contiene disposiciones generales para todos los impuestos establecidos por el Derecho federal¹. Se remonta a la Ley Tributaria del Imperio (RAO) del año 1919² y su redacción actual se corresponde en gran parte con el texto legislativo que entró en vigor el 1 de enero de 1977³. El fraude fiscal es el delito penal fiscal más importante (§ 369.1 AO), entre los que también se encuentra el contrabando⁴ y el encubrimiento de la defraudación fiscal (§ 374 AO). Las leyes de impuestos concretos no contienen en su mayoría disposiciones penales propias⁵, el fraude de los impuestos que regulan está incluido en el tipo genérico del § 370 AO.

Según el § 370.1 AO, será penado con pena de prisión de hasta cinco años o con multa,

«quien

- 1) dé una información falsa o incompleta a las autoridades fiscales u otras autoridades sobre hechos fiscales relevantes,
- 2) infringiendo un deber oculte hechos fiscales relevantes,

¹ Así como para los impuestos que están regulados por el Derecho comunitario y que son administrados por autoridades financieras alemanas (§ 1.1.1 AO) y para los impuestos territoriales e industriales gestionados de forma conjunta (§§ 1.2 y 3.2 AO). Al respecto, TIPKE/Lang, § 2, marg. 13.

² *RGBL* I, pp. 1993 y ss.

³ Ley General Tributaria de 16 de marzo de 1976 (*BGBL* I, pp. 613 y ss.), llamada «AO 1977».

⁴ «Comete delito de contrabando quien importa, exporta o transporta objetos en contra de una prohibición» (§ 372.1 AO).

⁵ Sobre excepciones como el § 23 de la Ley de Apuestas de Carreras y Loterías, así como el § 26c UStG (perjuicio en banda o de manera profesional de los ingresos por el IVA), véase KOHLMANN-Ransiek, § 369 AO, marg. 21.

- 3) omita, de forma contraria a deber, el uso de etiquetas o de sellos fiscales,
y de este modo evada* los impuestos u obtenga para sí mismo o para otro ventajas fiscales injustificadas».

1. ACCIÓN TÍPICA

Las conductas típicas del delito de fraude fiscal vienen descritas en los apartados 1 a 3 del § 370.1. AO. El § 370.1.1 AO contiene una *conducta activa*, así, por ejemplo, la alegación en el contexto de la declaración del impuesto sobre la renta de gastos de promoción que no se han producido o de donaciones de utilidad pública que no se han realizado. La omisión de información fiscal requerida legalmente está incluida en el § 370.1.2. Un ejemplo de ello es la importación, comúnmente conocida como «contrabando», de productos sujetos a impuestos, como cigarrillos, por las fronteras de la UE. Los autores no facilitan en este caso ningún dato falso a las autoridades (§ 370.1.1) sino que omiten la «presentación» obligatoria de las mercancías en la aduana (§ 370.1.2)⁶. El § 370.1.3 se refiere también a un caso especial de la omisión indebida de impuestos, a saber, la no utilización de etiquetas o sellos fiscales. Una etiqueta fiscal, para cuya utilización es preciso, según disposición legal, abonar una tasa, es por ejemplo el precinto fiscal del tabaco, que se encuentra en los paquetes de cigarrillos (o al menos se debería encontrar)⁷.

2. RESULTADO

2.1. Impago de impuestos

El resultado típico del delito de fraude fiscal se produce siempre y cuando se evada el pago de los *impuestos*⁸. Un impuesto se evada cuando los ingresos efectivos se quedan por detrás de los ingresos previstos⁹. Ello re-

* *N. de los T.*: La traducción literal del alemán sería «reduzca» los impuestos (*Steuern verkürzt*), ahora bien, en la medida en que «reducción» en el ámbito impositivo recuerda más a una medida legislativa que a un ilícito penal individual hemos considerado más adecuado, y con el objetivo de evitar estas confusiones, traducirlo, según el contexto, por impago o evasión.

⁶ El «contrabando» constituye por tanto un fraude fiscal desde el punto de vista jurídico (véase §§ 3.3 y 369.1 AO). El § 373 AO («contrabando profesional, violento y en banda») no contiene un tipo delictivo autónomo, sino únicamente una agravación del contenido en el § 370.1 AO.

⁷ KOHLMANN-RANSIEK, § 370 AO, marg. 361.

⁸ Los impuestos son según el § 3.1 AO «prestaciones dinerarias que no constituyen una contraprestación por un servicio especial y que son gravadas por una entidad jurídica pública para obtener ingresos de todos, a las que la ley vincula el deber de prestarlas». Con mayor detalle KOHLMANN-RANSIEK, § 370 AO, marg. 377 y ss.

⁹ FRANZEN/GAST/JOECKS, § 370 AO, marg. 40; KOHLMANN-RANSIEK, § 370 AO, marg. 394.

quiere que exista un determinado crédito tributario. Cuándo acontece se deduce de las leyes de impuestos concretos¹⁰.

2.1.1. *Accesoriedad del tipo de fraude fiscal respecto del Derecho tributario*

El delito de fraude fiscal es *accesorio respecto del Derecho tributario*, en la medida en que su ámbito de aplicación depende de la configuración del Derecho tributario. Por tanto, las reformas en el Derecho tributario pueden influir notablemente en la naturaleza del delito de fraude fiscal, sin que se produzcan modificaciones en el § 370 AO. Esto se pone de manifiesto por ejemplo en la prohibición de deducción de los pagos de sobornos motivados empresarialmente, establecida en el § 4.5.10.1 EStG¹¹. Mientras que el destinatario de los pagos de sobornos debía pagar impuestos desde siempre¹², durante mucho tiempo el uso de sobornos por motivos empresariales, por ejemplo, como medio para la adquisición de encargos para una empresa, fue deducible de los impuestos como un gasto de negocio. Esto cambió como consecuencia de una lucha contra la corrupción potenciada por vía legislativa¹³, primero en el año 1996 y, después, con la decisiva forma actual, en el año 1999¹⁴. La prohibición de deducción vigente a partir de entonces, así como los recíprocos deberes de información entre las autoridades fiscales, la administración y los órganos de persecución penal que flanquean tal prohibición¹⁵, ha sido y es duramente criticada por algunos¹⁶. En este punto sólo interesa la reforma en el delito de fraude fiscal provocada por esta prohibición.

Esto convierte al fraude fiscal en un típico acompañante en los pagos por soborno ordenados por empresas, y al § 370 AO en el «parche», que permite un «castigo indirecto» que puede superar a los tipos penales de corrupción¹⁷

¹⁰ El § 370.1 AO comprende junto al impago de los impuestos alemanes (§ 1.1.1 AO) también la de los distintos impuestos de otros Estados europeos. Véase § 370.6 AO y, al respecto, KOHLMANN-RANSIEK, § 370 AO, marg. 542 y ss.

¹¹ Según éste «la asignación de privilegios que se efectúan como cese de explotación, así como los gastos a ella asociados» no reducen la ganancia sujeta a imposición, «cuando la asignación de privilegios constituye un acto ilegal que realiza el tipo de una ley penal o de una ley que permite la sanción mediante multa».

¹² JOECKS, *DSiR*, 1997, 1025 (1026).

¹³ Al respecto NK-Kublen, § 331 marg. 4 y ss. con más referencias.

¹⁴ Sobre el proceso de tramitación parlamentaria, FROTSCHER, § 4 EStG, marg. 852 y ss.; LINKE, *Verknüpfung*, pp. 119 y ss.

¹⁵ § 4.5.10, 2 - 4 EStG. Al respecto, HÖLL, *ZIS* 2010, 309.

¹⁶ Véanse SALZBERGER/THEISEN, *DB*, 1996, 396; JOECKS, *DSiR*, 1997, 1025, así como, actualmente, SCHÜNEMANN, *FS Gauweiler*, p. 515 (518 y ss.). Sin embargo, la praxis considera constitucional la prohibición de deducciones fiscales (así BLÜMICH-WIED, § 4 EStG, marg. 900; FROTSCHER, § 4 EStG, marg. 857; HERRMANN/HEUER/RAUPACH-BABLAW, § 4 EStG, marg. 1847).

¹⁷ Véase la enumeración en FROTSCHER, § 4 EStG, marg. 862.

correspondientes¹⁸. Por medio de la referencia al Derecho penal (y al Derecho administrativo sancionador), el § 4.5.10.1 EStG contiene así mismo el tipo delictivo del fraude fiscal, dependiendo por tanto de su correspondiente configuración, es decir, añade a la accesoriadad del Derecho fiscal propia del § 370 AO la accesoriadad específica del Derecho penal. A su vez, los cambios del Derecho penal de la corrupción, por ejemplo su extensión al soborno de funcionario *extranjero*¹⁹ o de empleado de una compañía²⁰, amplían por este motivo el ámbito de protección del tipo delictivo de fraude fiscal.

2.1.2. *Impuestos exigibles con y sin liquidación administrativa*

En virtud del § 370.4.1 AO, los impuestos se evaden «principalmente» cuando «no se pagan, no se abonan en su cuantía total o no se hace en plazo»²¹. De este modo se diferencia entre impuestos cuya exigibilidad requiere una liquidación administrativa (*Veranlagungssteuern*) e impuestos que son directamente exigibles (*Fälligkeitssteuern*)²². *. Los *impuestos que exigen la liquidación administrativa*, como por ejemplo el impuesto sobre la renta, se cobran a través de un acto administrativo. Así, la evasión no se produce con la declaración fiscal incorrecta, sino con el acto de liquidación tributaria basado en dicha declaración, inferior a lo debido²³. Si no se realiza ninguna liquidación de impuestos porque no se emitió ninguna declaración, el resultado de evasión de impuestos tiene lugar cuando se han completado

¹⁸ SCHÜNEMANN, *FS Gauweiler*, p. 515 (518 pp.); exhaustivamente, SAHAN, *FS Samson*, pp. 599 y ss. De este modo, la obligación de comunicación a las autoridades financieras implica que «está al servicio de la lucha contra la criminalidad» (JOECKS, *FS Schaumburg*, p. 1225 [1227]) y que se restringe el «secreto fiscal» (al respecto, en relación con el § 31b AO, SALDITT, *Steuerstrafrecht*, marg. 7).

¹⁹ § 334 StGB en conexión con el art. 2 § 1 IntBestG de 1998. Al respecto, NK-Kublen, § 334 StGB, marg. 3a-3g.

²⁰ § 299.2 StGB en conexión con el párrafo 3, añadido en 2002. Al respecto, NK-Dannecker, § 299 StGB, marg. 73a y ss., con vistas al favorecimiento de los comités de empresa (§ 119 BetrVG) véase KRAATZ, *wistra*, 2011, 447 (449 y ss.).

²¹ Críticamente acerca de la compatibilidad de esta definición legal parcial con el concepto de impago de impuestos HHS-Hellmann, § 370 AO, marg. 141.

²² TIEDEMANN, *BT*, marg. 91; TIPKE/LANG-Seer, § 23, marg. 30 y ss.

* *N. de los T.*: Agradecemos a la profesora Ana Belén Macho, del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra, su ayuda para entender la distinción entre ambos tipos de impuestos.

²³ BGHSt 30, 122 (123); KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 400; TIPKE/LANG-Seer, § 23, marg. 32. El Tribunal Federal Supremo alemán, BGHSt 53, 99, marg. 22, no apreció ningún impago de impuestos, pero sí la obtención de un beneficio fiscal, en el caso de una declaración incorrecta a favor de su emisor que, por su efecto vinculante, estaría ligada a una concreta puesta en peligro del crédito tributario (suficiente como resultado evasivo a efectos del delito fiscal). En sentido contrario, WITTIG, *ZIS*, 2011, 660 (666 y ss.), con más referencias acerca de la controvertida evaluación de la sentencia en notas al pie núms. 4 y 5.

esencialmente las labores de liquidación tributaria relativas a un determinado periodo impositivo²⁴.

En cambio los impuestos que no exigen la liquidación administrativa se calculan y se abonan por el propio contribuyente en un momento determinado²⁵. En el caso del IVA o del impuesto sobre las rentas del trabajo²⁶ este momento es el décimo día después del periodo impositivo²⁷. Por tanto, quien por ejemplo está obligado a liquidar y pagar trimestralmente a la Agencia Tributaria el IVA derivado de su propia actividad, tiene hasta el día 10 del mes siguiente a la finalización del trimestre para hacerlo²⁸. Si omite el pago, el resultado de evasión del impuesto se produce en ese momento²⁹. En los casos en que se produce una liquidación a tiempo, pero incorrecta, el resultado de evasión de impuestos se produce con su entrada en la Agencia Tributaria³⁰.

2.2. Obtención de beneficios fiscales injustificados

También causa el resultado del delito de fraude fiscal quien obtiene, para sí o para otro, *beneficios fiscales injustificados*. Es discutible³¹ la importancia que tiene esta posibilidad en comparación con la reducción de impuestos, situada en la práctica en primer plano, pues lo normal³² es que la obtención de un beneficio fiscal injustificado lleve asociada la reducción de la deuda tributaria. Generalmente se considera obtención de beneficios fiscales injustificados la concesión por parte de la autoridad fiscal de rebajas fiscales indebidas al margen del proceso de liquidación tributaria, como por ejemplo la moratoria de pago o la desgravación fiscal³³. Como consecuencia, no se tratará por separado la obtención de beneficios fiscales injustificados, sino

²⁴ KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 413; ROLLETSCHKE, *Steuerstrafrecht*, marg. 138.

²⁵ § 150.1.3 AO. La declaración-liquidación por el obligado tributario es siempre una liquidación tributaria con la reserva de verificación por la Agencia Tributaria (TIPKE/LANG-Reiß, § 14, marg. 181). Lo relevante penalmente es que en este caso no es la autoridad sino el ciudadano quien calcula el impuesto. El término *Fälligkeitssteuern* [N. de los T.: Literalmente «impuesto de devengo»] no lo refleja correctamente (ROLLETSCHKE, *Steuerstrafrecht*, marg. 70).

²⁶ El impuesto sobre las rentas del trabajo se refiere a los ingresos por trabajo no autónomo, perteneciendo así materialmente al grupo de los impuestos sobre la renta, pero se cobra por medio de retenciones sobre el salario (§ 38.1.1 EStG). Véase ROLLETSCHKE, *Steuerstrafrecht*, marg. 161 y ss.

²⁷ § 41a EStG, § 18.1 y 2 UStG.

²⁸ Se trata de una preliquidación o un pre-pago porque el IVA es un impuesto anual (§ 16.1 UStG) que el obligado tributario debe calcular en una declaración para cada año natural (además de las declaraciones-liquidaciones trimestrales). Véase TIPKE/LANG-Reiß, § 14, marg. 180 y ss.

²⁹ Sobre la opinión mayoritaria véase KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 416; FRANZEN/GAST/Joekes, § 370 AO, marg. 37 (con crítica en marg. 42).

³⁰ KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 408.

³¹ Véase al respecto, detalladamente, KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 371 y ss.; ROLLETSCHKE, *Steuerstrafrecht*, marg. 86 y ss.

³² Véase sin embargo BGHSt 53, 99, marg. 21.

³³ KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 436 con más ejemplos, en algunos casos controvertidos.

que el delito de reducción de impuestos, mucho más importante en la práctica³⁴, será tomado como *pars pro toto* del resultado de fraude fiscal requerido por el tipo penal.

2.3. Prohibición de compensación

La consumación de la evasión del impuesto no queda excluida por el hecho de que el resultado de una liquidación tributaria basada en datos incorrectos también se habría podido producir si los datos hubieran sido correctos³⁵. Quien durante un año paga muy poco impuesto sobre la renta porque no ha declarado los ingresos obtenidos mediante intereses, y durante el mismo periodo de tiempo ha pagado impuesto de IVA en exceso en la misma cantidad, no puede hacer valer que, a fin de cuentas, no ha reducido su deuda tributaria. Esta prohibición de compensación muestra una formalización del tipo delictivo del fraude fiscal, interesante desde el punto de vista dogmático y político-criminal³⁶, incluso aunque su relevancia práctica resulte discutible, puesto que motivos que no son susceptibles de compensación y por lo tanto no son adecuados para justificar la reducción o eliminación del impuesto se tienen en cuenta en el marco de la medición de la pena³⁷.

3. CAUSALIDAD

El resultado debe haber sido también causado «por este medio», es decir a través de la acción típica. Esto no ocurre, por ejemplo, cuando una declaración errónea no llega a afectar a la liquidación del impuesto porque se pierde en la delegación de Hacienda³⁸, y tampoco, en la variante omisiva del § 370.1.2, cuando la autoridad fiscal tiene conocimiento de las circunstancias reales³⁹. Sin embargo, según la interpretación del BGH, en los casos incluíbles en el § 370.1.1 AO no es necesario tener éxito en el engaño, es decir, no se debe causar un error del funcionario de Hacienda competente⁴⁰.

³⁴ Véase KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 376.

³⁵ Esto es consecuencia de la prohibición de compensación del § 370.4.3 AO. Detalladamente KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 506 y ss.; FRANZEN/GAST/Joec̈ks, § 370 AO, marg. 63 y ss.; ROLLETSCHKE, *Steuerstrafrecht*, marg. 104 y ss.

³⁶ Sobre lo primero TIEDEMANN, *BT*, marg. 100, sobre lo segundo, véase *infra*, cap. VIII, apdo. 4.2.2.3.

³⁷ En este sentido KUMMER, *Steuerstrafrecht*, marg. 34.

³⁸ Véase el ejemplo en ROLLETSCHKE, *Steuerstrafrecht*, marg. 111.

³⁹ Pues entonces falta el desconocimiento previsto en el tipo delictivo (KOHLMANN-Ransiek, § 370 AO, marg. 576).

⁴⁰ En este sentido, con más referencias BGH, *NJW*, 2011, 1299, marg. 26 (al respecto RANSIEK, *wistra*, 2011, 189 —conforme en principio—; WULF, *NSZ*, 2011, 408, 409; STEINBERG, *wistra* 2012, 45 —en contra—). La literatura es mayoritariamente de otra opinión (véase FRANZEN/GAST/Joec̈ks, § 370 AO, marg. 198 y ss.; MK-Schmitz/Wulf, § 370 AO, marg. 241).