

TAX DEFRAUD IN TOURIST BUSINESSES: BEFORE AND AFTER THE REFORM OF LAW 34/2015

M^a Ángeles Recio Ramírez¹

Julia López Espejo²

Abstract:

The connection between the offence of tax fraud and tourist economic activity is addressed in this article. The casuistry is not extensive but it is very interesting due to the interpretative conflicts derived from a normative regulation and some jurisprudential criteria that have changed, as a result of significant reforms such as Organic Law 7/2012, of October 29, modifying the regulations fiscal and budgetary and adaptation of the financial regulations for the intensification of actions in the prevention and fight against fraud, and Law 34/2015, of September 21, partially modifying Law 58/2003, of September 17, December, General Tax. Various sentences are extensively analysed, focusing on the criminal type described in article 305 of the Penal Code, as well as the reforms undertaken, mainly, in Title VI of the General Tax Law. Law advances more slowly than the society and economy, but its progress - albeit slow - is a fact. Due to this, the legislator in economic-tax matters must adapt the regulations to the new criminal behaviours of tax fraud, which are progressing at high speed due to the use of information and communication technologies and to the globalization of the economy. A good example of this development of Financial and Tax Law in the light of existing social and economic situations has been the recent publication of Law 11/2021, of 9 July, on measures to prevent and combat tax fraud, laying down rules against tax avoidance practices, inter alia, by strengthening tax control.

Keywords: Tax Fraud, Tourist Activity, Public Treasury, Offence.

¹ Profesora del Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Córdoba, España. E-mail: arecio@uco.es. <https://orcid.org/0000-0002-3324-7312>

² Becaria FPU del Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Córdoba, España. E-mail: d42loesj@uco.es

LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LOS NEGOCIOS TURISTICOS: EL ANTES Y EL DESPUÉS DE LA REFORMA DE LA LEY 34/2015

M^a Ángeles Recio Ramírez

Julia López Espejo

Resumen:

Se aborda en el presente artículo la conexión entre el delito de defraudación tributaria y la actividad económica turística. La casuística no es amplia pero si muy interesante debido a los conflictos interpretativos derivados de una regulación normativa y unos criterios jurisprudenciales que han cambiado, a raíz de reformas significativas como la Ley Orgánica 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se analizan profusamente varias sentencias, incidiendo en el tipo penal descrito en el artículo 305 del Código Penal, así como en las reformas acometidas, principalmente, en el Título VI de la Ley General Tributaria. El Derecho avanza más lentamente que la sociedad y la economía, pero su progreso -aunque tardío- es un hecho. Debido a ello, el legislador en las cuestiones económico-tributarias debe adecuar la normativa a las nuevas conductas delictivas de defraudación tributaria, que progresan a gran velocidad debido al uso de las tecnologías de la información y la comunicación y a la globalización de la economía. Un buen ejemplo de este discurrir del Derecho Financiero y Tributario en función de las situaciones sociales y económicas existentes ha sido la reciente publicación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, reforzando, entre otras cuestiones, el control tributario.

Palabras Clave: Fraude Fiscal, Actividad Turística, Hacienda Pública, Delito.

1. Introducción

Es cierto que la conjunción actividad económica turística, fraude fiscal y delito contra la Hacienda Pública no es algo usual en la práctica jurídica. Pero cuando el trinomio se produce siempre es objeto de titulares en la prensa por la magnitud del importe defraudado y por los sujetos implicados en los hechos delictivos.

En este artículo vamos a comentar varias sentencias cuyos hechos jurídicos punibles han sido cometidos en el seno de actividades turísticas, principalmente hoteleras, que nos van a servir para explicar la conexión de la norma penal y la tributaria en los delitos cometidos contra la Hacienda Pública, en concreto, el contenido en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP).

2. Casos cuyo núcleo central son actividades turísticas que han originado procedimientos judiciales penales centrados en el artículo 305 de C. Penal

2.1. Caso “Playa Sol”

El Grupo Playa Sol era un grupo empresarial dedicado a la actividad económica turística, en concreto, a la explotación de establecimientos hoteleros propios y también en alquiler.

Fue procesado por la creación de un entramado societario con la única finalidad defraudar a la Hacienda Pública. El *modus operandi* residía en repartir el volumen de negocio originado por las diferentes operaciones económicas realizadas por el grupo, entre las más de trescientas sociedades mercantiles creadas *ad hoc*, que contaban con una nula o escasísima tributación; establecidas en su mayoría en Madrid o Barcelona al objeto de no llamar la atención en la Hacienda balear. Con ello se conseguía sortear la obligación legal de auditar sus cuentas anuales, conforme establece el artículo 257 del R.D. Legislativo 1/2010, de 2 julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. De este modo, no se registraban la mayoría de los ingresos y, en consecuencia, no se declaraban estos rendimientos a la Hacienda Pública. La trama fue descubierta por la Agencia Estatal de Administración Tributaria que presentó un informe de denuncia por la comisión de un posible delito, ante la Fiscalía Anticorrupción de Madrid.

En la Sentencia núm. 64/2014, de 31 de marzo de 2014, del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Ibiza, dimanante del Procedimiento Abreviado núm. 166/2013, antes Diligencias Previa núm. 1042/2010 del Juzgado de Instrucción 2 de Ibiza se condenó a los acusados -al administrador y al asesor fiscal del grupo- por 14 delitos contra la Hacienda Pública, tanto estatal como autonómica, del artículo 305 apartados a) y b) del CP, en relación con la defraudación del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, retenciones sobre los rendimientos de trabajo personal e Impuesto de Transmisiones Patrimoniales entre los ejercicios fiscales 2005 a 2009. La causa había sido calificada de compleja, debido al número de tomos, informes y testigos.

La condena consistió en pena de prisión de tres meses y cuatro días por cada uno de los delitos a cada uno de los dos acusados. El importe de la multa se fijó en la cantidad de 11.432.444,11 euros, que se desglosa en 10.275.256,01 euros a favor de la Hacienda Pública estatal y 1.157.188,10 a favor de la Hacienda Pública autonómica; más los intereses legales que pudiesen devengarse; junto con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o inventivos fiscales o de la Seguridad Social durante seis años, además de las costas procesales.

2.2. Caso “Marmon Atlantis”

La entidad Marmon Atlantis, S.L., según los hechos consignados en la sentencia, fue creada expreso para la realización de una operación de compraventa de un local comercial en junio de 2005³, para posteriormente realizar una nueva construcción que vendió en el año 2009 como un conjunto de nueve apartamentos y dos locales comerciales. Las citadas operaciones se llevaron a cabo entre empresas vinculadas. La instrucción del presente procedimiento se inició como Diligencias Preliminares el 15 de noviembre de 2012.

En la Sentencia núm. 148/2020, de 28 de mayo de 2020, de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife, dimanante del Procedimiento Abreviado núm. 329/2018 seguido ante el Juzgado de lo Penal núm. 8 de Santa Cruz de Tenerife se condenó a los dos administradores mancomunados de la entidad Marmon Atlantis por un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305.1 del Código Penal⁴.

Quedó probado durante el procedimiento que la citada entidad no había presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades, no había sido dada de alta en ningún epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, no había presentado los libros legalizados en el Registro Mercantil y tampoco había presentado los correspondientes Depósitos de sus Cuentas Anuales y, no había llevado una contabilidad adecuada. Según la Jueza del Juzgado de lo Penal 8 de Santa Cruz de Tenerife: “[...]se puede tratar de la creación de una persona jurídica ‘un poco ficticia’ únicamente para ‘aparentar’ o simular, una actividad empresarial, sin que realmente haya cumplido con las obligaciones que le corresponden”. Concluyendo finalmente “[...]de lo actuado se desprende sin lugar a dudas, que ambos encausados, crearon una sociedad para llevar a cabo un negocio jurídico, obtener un beneficio patrimonial y, sin embargo, eludir de una forma u otra la tributación correspondiente”. La causa fue considerada como compleja por el número de tomos, informes y testigos.

La resolución condenó a los dos acusados por un delito contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 305.1 del CP, concurriendo la circunstancia modificativa de la responsabilidad penal (atenuante) de dilaciones indebidas, a la pena de prisión de 2 años; inhabilitación especial para el sufragio pasivo durante el tiempo de la condena; multa del duplo de la cuantía defraudada ($2 \times 292.947,86 = 585.895,72$ euros; con apremio personal en caso de impago de 1 año de duración y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del

³ El Ministerio Fiscal, durante el juicio, calificó la operación de compra como “pelotazo urbanístico” (Revista 80 días, 2021).

⁴ Según las noticias publicadas en prensa, la citada Sentencia se encuentra recurrida ante el Tribunal Constitucional por la interposición de un recurso de amparo (Vargas, 2021).

derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante tres años, además de las costas procesales.

2.3. Caso “Hotel Beverly Playa”

En el presente caso se enjuicia a los dos acusados por el impago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la compra del Hotel Beverly Playa en Paguera (Mallorca) realizada en diciembre de 2008, operación valorada en 27,2 millones de euros por la Agencia Tributaria de Baleares. El impuesto debería haber sido pagado por la sociedad que en su día compró el hotel, la entidad “*Wersdale Trade España*”⁵, o bien, por los dos acusados, hecho éste que nunca llegó a materializarse. Es más, ni siquiera se llegó a presentar en la Hacienda Pública autonómica de Baleares la declaración relativa al impuesto como “operación exenta” tal y como había argumentado la defensa. Los acusados fueron condenados como autores por cooperación necesaria.

El caso ha sido recientemente enjuiciado por el Juzgado de lo Penal número 4 de los de Palma de Mallorca, con fecha 16 de septiembre 2021. La sentencia les condena por un delito agravado contra la Hacienda Pública del artículo 305 del CP a un año y once meses de prisión a cada uno; y a indemnizar en la suma de 1.900.000 euros en concepto de responsabilidad civil, que se corresponde con el importe de la cantidad defraudada; y la pérdida de la posibilidad de obtener ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un tiempo de dos años y seis meses, así como al pago de las costas procesales⁶.

3. Cuestión jurídica debatida: aplicación del artículo 305 del Código Penal

3.1. Consideraciones previas

En primer lugar, para centrar la presente investigación, conviene determinar cuándo nos estamos refiriendo a una infracción administrativo-tributaria y cuándo al delito contra la Hacienda Pública.

Las infracciones tributarias se circunscriben al ámbito administrativo y están reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dentro del Título IV dedicado a la Potestad Sancionadora y su posterior desarrollo en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Según el artículo 183.1 de la LGT “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. La LGT ofrece todo un catálogo de conductas calificables como infracciones tributarias, dependiendo su graduación (graves, muy graves o leves) de la existencia de ocultación de datos a la propia Administración Tributaria, o bien, de la utilización de medios calificados como fraudulentos, o bien de aquellos supuestos en los que no sé de ninguna de las dos circunstancias anteriores (Pérez Jordá, 2020).

⁵ La sociedad “*Wersdale Trade España*” era una empresa pantalla, con sede en Belice, carente de actividad económica alguna, creada exclusivamente para defraudar a la Hacienda Pública.

⁶ En estos momentos se desconoce si la sentencia ha sido recurrida en apelación ante la Audiencia Provincial, o bien, ha adquirido firmeza.

Se habla del delito contra la Hacienda Pública regulado en el artículo 305 CP cuando se producen las siguientes conductas: “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 [...]”. Es decir, cuando el sujeto realice una acción u omisión cuyo objetivo se traduzca en una defraudación a la Hacienda Pública, y está supere la cuantía de 120.000 euros.

Podemos advertir que ambos procedimientos tienen por objeto unos mismos hechos, pero discrepan en sus normas y principios. Por ejemplo, la finalidad del procedimiento administrativo tributario es la obtención de ingresos públicos para el sostenimiento del gasto público, mientras que como dice García Novoa sobre el procedimiento penal: “Un juicio penal es fruto de la acción del Estado para restaurar el orden alterado por una conducta delictiva” (García Novoa, 2019).

Además, en ambos procedimientos hay también diferencias en cuanto a la práctica y valoración de la prueba, así como a la posición jurídica que puede ostentar en ellos el encausado. Así en el procedimiento tributario, el obligado tributario se encuentra compelido por el deber de colaboración con la Administración tributaria, y además juegan un papel importante la existencia de presunciones y estimaciones orientadas al cálculo de la cuota tributaria. Mientras que son propios del proceso penal la presunción de inocencia, el reconocimiento al derecho a no confesarse culpable y, a no declarar contra si mismo, propios del proceso penal (Ruiz García, 2011).

3.2. Bien Jurídico protegido

Se trata de una cuestión que ha sido debatida ampliamente por la doctrina tributarista y la jurisprudencia. De este modo, se han venido señalando como bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su correlación con la recaudación tributaria⁷; la solidaridad tributaria (Pérez Royo, 1985); el deber de contribuir e incluso el deber de lealtad institucional.

No obstante, la mayoría de la doctrina se ha decantado por establecer el interés público consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución que se refiere al deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, como el bien jurídico protegido en el artículo 305 del CP (Echevarría Ramírez, 2014; Ferré Olivé, 2014; Monchón López, 2007).

En este mismo sentido también se ha pronunciado nuestra Jurisprudencia, tanto la del Tribunal Constitucional como la del Tribunal Supremo, entre cuyos pronunciamientos pueden destacarse: la Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera) núm. 50/1995 de 23 de febrero de 1995, (RTC 1995/50) en su FJ 6º: «La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la

⁷ Bien jurídico cuestionable porque en ese caso se reduciría al Derecho Penal a un mero instrumento recaudatorio de la Hacienda Pública, y como bien sabemos en nuestro sistema jurídico, la responsabilidad que asume el obligado al pago de una deuda es puramente patrimonial, no teniendo transcendencia en el ámbito penal.

proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático». En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 46/2000 de 17 de febrero de 2000, (RTC 2000/46), en su FJ 6º que reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos. Y la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª) de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011/4838): «En nuestro ordenamiento jurídico, la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal entendida como violación indirecta de la norma tributaria, se ha encontrado en la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos» (Recio Ramírez; Ortega Navarro, 2020).

3.3. Elemento subjetivo

La conducta de los acusados en este tipo de delitos es la defraudación, es decir, causar un perjuicio patrimonial al erario público mediando dolo. Se hace preciso la ocultación de la situación económica de la empresa, o bien, de la operación realizada, utilizando medios que dificulten la actuación comprobadora de la Administración tributaria, requisito que se cumple en los tres casos comentados.

Es necesario que haya mediado una relación jurídico-tributaria entre el sujeto que comete el delito y la Agencia Tributaria, lo que conlleva la previa aplicación de la normativa tributaria. Es por tal motivo, que se habla al referirse a este tipo delictivo de norma penal en blanco. Es decir, la norma penal exige de un complemento normativo que no se encuentra en la propia ley penal. En este sentido, se expresa la Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 209/2019 de 22 abril (RJ 2019\1796), en su FD 4º: “[...] la existencia de una relación jurídica tributaria -definible en sentido amplio como aquella existente entre el impositor del tributo y el obligado a satisfacerlo-, constituye un presupuesto implícito de tipicidad del delito de defraudación a la Hacienda Pública que explica su naturaleza de norma penal en blanco, ya que dicho presupuesto no aparece en el art. 305 de forma expresa, siendo necesaria para la determinación de su concurrencia la aplicación de una norma jurídica tributaria”.

Según doctrina reiterada del Tribunal Supremo son tres los presupuestos que han de cumplirse para que pueda ser estimado el delito fiscal: a) comportamiento típico con una finalidad que puede ser la elusión de pago de un tributo, la obtención indebida de devoluciones, o bien, el disfrute indebido de beneficios fiscales; b) ánimo defraudatorio; c) un resultado lesivo patrimonial superior a los 120.000 euros⁸. En los tres supuestos comentados se produce una elusión del pago de diferentes tributos, lo que conlleva implícito el incumplimiento de una obligación tributaria. Pero esta elusión en el delito penal se desglosa, por un lado, en el incumplimiento del deber de pago derivado de la obligación tributaria principal y, por el otro, la ocultación intencionada de los ingresos a la Administración Tributaria con el único objetivo de rebajar o evitar la carga tributaria. Como dice la STS núm. 209/2019, antes referida: “no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina”. Esto es lo que diferencia realmente al delito de la infracción tributaria. Nos encontramos ante un tipo penal en el que no se prevé la comisión por impudencia. Se hace preciso que el sujeto actúe dolosamente, siendo conocedor de la obligación que tiene de tributar,

⁸ Entre otras, la STS (Sala de lo Penal), núm. 1505/2005, de 25 de noviembre (RJ 2006, 320).

pero eluda conscientemente su cumplimiento, ocultando activa u omisivamente el hecho imponible.

Así sucede en el caso Playa Sol en el que se condena al administrador del Grupo en concepto de autor por ser el sujeto que había creado el entramado societario turístico con el único objetivo de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Igualmente ocurre en el caso Marmon Atlantis en el que se condena a los dos administradores mancomunados como autores del delito de defraudación, al tener una larga experiencia como empresarios y estar perfectamente asesorados, incluso teniendo uno de ellos estudios universitarios en Administración y Dirección de Empresas, y pese a ello no presentaron las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, no dieron de alta a la sociedad en ningún epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, no legalizaron los libros en el Registro Mercantil ni realizaron el depósito de cuentas de la sociedad.

El sujeto infractor en el delito de defraudación tributaria es el obligado al pago del tributo, el encargado de cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. La posición de obligado tributario conforme establece el artículo 35 de la LGT, puede recaer sobre una persona física o jurídica.

En los tres casos comentados, el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria resulta ser una persona jurídica -Grupo Playa Sol, Marmon Atlantis, S.L. y Wersdale Trade España-, por lo que será de aplicación el artículo 31 del CP. Este artículo establece que en estos casos la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito contra la Hacienda Pública recaerá en el representante de hecho o de derecho del obligado tributario. Este es el motivo de que los administradores de las sociedades enjuiciadas hayan sido condenados. En este sentido, resulta de interés la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 160/2009, de 12 de febrero (RJ 2009/2817): “Esta disposición extiende el tipo penal de los delitos especiales a los autores que no detentan la calidad de autor requerida por el tipo, pero que actúan en representación de otra persona jurídica (el texto del actual art. 31.1. CP [...])”.

Estamos ante un delito especial propio lo que significa que el autor del delito ha de reunir la cualidad o los requisitos exigidos en el tipo. No obstante, también, se contempla la punibilidad, en el artículo 65.3 del C.P., de sujetos que, no cumpliendo la cualidad requerida en el tipo, hayan participado y contribuido a la realización del delito fiscal, como pueden ser los cooperadores necesarios o los inductores (*extraneus*), fijando una pena inferior en grado para ellos. Así lo establece, entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 494/2014, de 18 de junio (RJ 2014/4377): “No es cierto que el delito fiscal sólo pueda ser cometido por el obligado tributario [...]. Se admiten por consiguiente en este delito las diversas formas de participación - inductores, cooperadores necesarios, cómplices-. Se rechaza que este delito, por tanto, pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario”. Así sucede en el caso Playa Sol cuando se condena en calidad de cooperador necesario al asesor fiscal; y en el caso Beverly cuando se condena como cooperadores necesarios a los hermanos Álvaro y Pablo, puesto que ambos participaron en las negociaciones previas de la operación de compraventa y las controlaron, asistiendo incluso a la firma en la notaría.

3.4. Elemento objetivo

La cuota tributaria defraudada a la Hacienda Pública establece el elemento objetivo del tipo, cuya cuantía deberá ser fijada por el Juzgado de lo Penal teniendo presente las normas

tributarias. La liquidación realizada por la Administración Tributaria y la exigibilidad de pago se podrán incorporar al proceso penal pero sólo y exclusivamente a efectos probatorios. Aunque esta claro que sin esa previa liquidación sería imposible subsumir la conducta del obligado tributario dentro del delito de defraudación tributaria.

El importe defraudado debe superar los 120.000 euros. Esta cuantía supone la línea divisoria entre el delito penal y la infracción administrativa tributaria. De este modo lo expresa nuestro Tribunal Supremo en la Sentencia (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 751/2017, de 23 de noviembre (RJ 2017/5294): “Los 120.000 euros expresan una condición objetiva de punibilidad que, necesariamente, debe concurrir en el hecho para afirmar la existencia del delito. Es el criterio del legislador para diferenciar el ilícito administrativo del penal, de manera que su concurrencia es precisa, no sólo para la condena penal, sino para el inicio de las actuaciones”. Se trata de una condición objetiva de punibilidad que no requiere ser abarcada por el dolo. Sin embargo, pese a ser una exigencia del tipo no supone el resultado causal de la defraudación.

3.5. Regularización tributaria

El artículo 305.1 CP al describir el tipo penal y fijar las penas termina señalando que la persona será castigada salvo que hubiere regularizado su situación tributaria conforme establece el apartado 4 del mismo artículo. Con la regularización tributaria lo que se pretende es el favorecimiento del pago voluntario.

El artículo 305.4 CP se refiere a los requisitos que han de concurrir para que la regularización sea válida. Los requisitos son el reconocimiento de la deuda tributaria, y el pago completo (bajo nuestra opinión sin fraccionamientos o aplazamientos) de dicha deuda, y todo esto sometido a un plazo temporal que actúa como causa de bloqueo, y tras el cual no será posible la regularización. No obstante, el tipo penal, en su punto sexto, prevé la posibilidad de que, transcurrido el plazo para regularizar, por existir ya una causa de bloqueo, pueda el obligado tributario aun beneficiarse de una atenuación específica de la pena, inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, proceda a pagar y reconocer los hechos judicialmente.

Con la regulación de la regularización tributaria hay quien ha entendido que el delito no se consuma hasta que no ha transcurrido el plazo para realizar la regularización.

La naturaleza de la regularización es discutida en la doctrina y en la jurisprudencia. Con anterioridad a la reforma de la Ley 7/2012 estaba claro que era una excusa absolutoria, pero tras la reforma, un sector doctrinal la entiende integrada en el tipo penal, como un elemento negativo del tipo. La jurisprudencia se ha pronunciado sobre esta cuestión en algunas sentencias como es la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo) 1146/2017 donde el Tribunal se refiere a la regularización como un elemento negativo del tipo que excluye la ilicitud penal y que da lugar a una especie de «atipicidad sobrevenida». Algún sector doctrinal entiende que se trata de una exención y por tanto supone una causa de anulación de la pena, con un fundamento muy parecido a lo que sucede con el desistimiento voluntario y el arrepentimiento activo (Martínez-Buján, 2019).

4. Conexión entre el actual artículo 305.5 CP y el Título VI de la LGT a la luz de la Ley 34/2015.

4.1. Planteamiento

La LGT de diciembre de 2003 ha sido objeto de modificación a través de sucesivas reformas legislativas. La que aquí nos interesa es la reforma operada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que introdujo importantes novedades para el Derecho Tributario, en general, y, en concreto, para la aplicación de determinados procedimientos tributarios.

En el presente epígrafe queremos centrar la atención en el Título VI de la actual LGT que lleva por enunciado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de Delito contra la Hacienda Pública” y que fue introducido por primera vez por la Ley 34/2015.

En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se indica que este nuevo Título se introdujo para fijar la tramitación del proceso penal y el procedimiento tributario sancionador ante la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública, como consecuencia de la nueva regulación del delito fiscal, recogida en el artículo 305 del CP, fruto de la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Con la introducción de estas nuevas disposiciones legales en la LGT se pretende adaptar la legislación tributaria a la nueva concepción de las liquidaciones separadas, en función de su vinculación o no al presunto delito contra la Hacienda Pública.

Así pues, las Sentencias que en estas líneas se comentan, como ya sabemos, se refieren a hechos acaecidos en fechas anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, incluso previos a la Ley 7/2012, momentos en los que aún no estaba regulada la conexión o interrelación entre los procesos penales por delito fiscal y los procedimientos tributarios sancionadores.

Sin embargo, la propia Ley 34/2015, en el apartado 8 de su disposición transitoria establece, bajo nuestra opinión, de manera acertada que «Lo dispuesto en el título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley en los que, concurriendo los indicios a los que se refiere el artículo 250.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a dicha fecha aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal». De este modo, si respecto a unos determinados hechos existieran indicios delictivos, la Administración tributaria, aunque el procedimiento tributario sancionador ya estuviera iniciado, debería pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal y tramitarse la combinación de procedimientos (penal y tributario sancionador) a la luz del Título VI LGT.

Veamos, entonces, como quedaría configurada a la luz de la Ley 7/2012 y 34/2015, la conexión entre el procedimiento tributario sancionador y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

4.2. Actual relación entre el procedimiento tributario sancionador y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Antes de la Ley 34/2015, como sabemos, la Administración Tributaria debía paralizar sus actuaciones si estimaba que existía una infracción que pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. El origen de esta previsión radica en el principio jurídico *non bis in ídem*,

que prohíbe que sobre un mismo sujeto se establezcan dos sanciones o se produzca la apertura de dos procedimientos sancionadores por un mismo hecho y con base en el mismo fundamento. Así, la actual regulación normativa de las relaciones entre el procedimiento tributario sancionador y el delito contra la Hacienda Pública presentan tres objetivos que podemos resumir de la siguiente manera: a) evitar la desproporción que supone la existencia de una doble sanción por unos mismos hechos (principio de proporcionalidad); b) evitar un ejercicio arbitrario por parte del poder sancionador del Estado (principio de interdicción de la arbitrariedad); y c) evitar la existencia de pronunciamientos contradictorios (principio de seguridad jurídica).

La actual relación entre el procedimiento tributario sancionador y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se regula en la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En concreto, en el artículo 305.5 del Código Penal, donde se establece que «Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

De este modo, el procedimiento de liquidación tributaria no vinculada al delito continuaría con su tramitación normal⁹, mientras que la vinculada al posible delito estaría sujeta a la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria (García Díez, 2017)¹⁰. Esta normativa tributaria es la contenida en el Título VI de la LGT.

Si analizamos brevemente el contenido de los artículos 250 y siguientes de la LGT, advertimos:

En primer lugar, en virtud del artículo 250 de LGT, la Administración Tributaria sigue manteniendo, respecto de la legislación anterior, la obligación de trasladar el tanto de culpa cuando aprecie indicios de delito, pero, sobre estos elementos de la obligación tributaria vinculados al delito, a pesar de poder liquidarlos, se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador correspondiente. En cambio, la Administración tributaria, salvo que el Juez acordara la suspensión, podrá ejecutar la acción de cobro de la deuda tributaria.

De todos modos, en segundo lugar, el artículo 251 de la LGT prevé un elenco de supuestos en los que cabe trasladar el tanto de culpa a la jurisdicción penal pero sin que se incorpore la liquidación de la cuota dolosa. Estos supuestos son: a) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito; b) cuando la investigación no permita

⁹ El objetivo de la reforma del Código Penal era, según su exposición de motivos, permitir que la Administración Tributaria continuara con el procedimiento de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal con el objetivo de «eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario y, al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso penal no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también, se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea».

¹⁰ Como indica García Díez, la liquidación vinculada al delito se concibe como «una genuina cuestión prejudicial administrativa de naturaleza penal, que no ha supuesto la paralización de las actuaciones tributarias; sino al contrario, la culminación de las mismas; erigiéndose en una excepción al artículo 10.2 LOPJ, que establece, como regla general, que la “prejudicialidad” penal será devolutiva».

determinar el importe de la liquidación o no se pudiera atribuir a un obligado concreto; y c) cuando la liquidación administrativa pudiera perjudicar la propia investigación o comprobación de la defraudación.

El artículo 251, en su apartado segundo, continúa estableciendo, como sucedía en el sistema legal anterior, la imposibilidad de sanción administrativa posterior a una sentencia condenatoria de la autoridad judicial penal cuando se trate de los mismos hechos. Solo en el caso de que no se haya apreciado la existencia de delito en el proceso penal, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador sobre la base de los hechos probados en sede judicial¹¹.

La liquidación vinculada al delito, según el artículo 257.2 LGT, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación. Concretamente, este precepto establece que en los casos en los que no se aprecie delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, se producirá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al de dictar la propuesta de liquidación vinculada al delito, sosteniendo que esta nueva liquidación seguirá sujeta a los hechos probados en el proceso penal, hasta el punto de que no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

Así, por ejemplo, en el caso Marmon Atlantis al haberse apreciado por parte del Tribunal la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y haberse sancionado a los sujetos responsables por esos hechos, ya no cabría en relación con esos mismos hechos, la imposición de una sanción en vía tributaria. Igualmente, la liquidación vinculada al delito, según el artículo 257 LGT, debe ajustarse a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación. Concretamente, si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, como ocurre en el caso Marmon Atlantis, y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan. Sin embargo, si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriere, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación vinculada al delito ya dictada de manera provisional deberá modificarse para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Por último, una cuestión debatida la encontramos en el artículo 254 LGT, en el que se establece la imposibilidad de que una liquidación vinculada a delito pueda ser objeto de recurso o reclamación en vía administrativa, de manera que se limita la posibilidad de que en el ámbito administrativo se valore si la liquidación en la que se fundamenta la acusación penal se ajusta o no a la normativa tributaria. Esta previsión legal, que pretende evitar posibles pronunciamientos contradictorios en sede judicial y en vía administrativa, es criticada por una parte de la doctrina, la cual entiende que esta imposibilidad de acceso a la vía contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas a delito, quedando supeditadas a lo que se

¹¹ Si existe resolución judicial absolutoria el resultado es el mismo que si inadmite una denuncia o una querrela, se retrotraen las actuaciones respetando el relato de los hechos probados en sede penal. Recordemos en este sentido la STS de 20 de noviembre de 2014, Rec. 3850/2012 conforme a la cual «el órgano judicial del proceso posterior, en el caso de que formen parte de su *thema decidendi* cuestiones ya decididas en sentencia firme anterior, deberá atenderse al contenido de dicha sentencia, sin contradecir lo dispuesto en ella, sino tomándola como punto de partida».

establezca en el proceso penal, supone una vulneración de derecho a la tutela judicial y efectiva (Ramírez Gómez, 2016; López Diez, 2015).

A nuestro parecer, este recelo hacia la existencia de pronunciamientos contradictorios quedaría salvado a través del respeto a la cosa juzgada, pues si verdaderamente se respeta el contenido de una sentencia firme en el orden penal, se neutralizaría la posibilidad de que aparezcan ese tipo de pronunciamientos contradictorios, sin necesidad de privar de acceso a las liquidaciones vinculadas a delito a la vía contencioso-administrativa, que se constituye en una garantía para el contribuyente.

En cualquier caso, como ya se ha indicado al principio de este apartado, el legislador en todo momento ha querido configurar a relación entre el proceso penal y el procedimiento tributario sancionador de modo que el principio *non bis in ídem* no se vea vulnerado. ¿Se consigue este objetivo con la regulación introducida por la Ley 34/2015, según lo que se ha comentado? Veámoslo.

4.3. El respeto al principio *non bis in ídem* a la luz de la actual regulación prevista en el Título VI LGT

Es claro, al menos a nuestro parecer, que si la relación entre el procedimiento sancionador y el delito contra la Hacienda Pública se configurara de la manera que se ha venido exponiendo: si el procedimiento tributario sancionador efectivamente se suspendiera en los supuestos comentados, se eliminaría prácticamente cualquier posible vulneración del principio *non bis in ídem*, tanto en relación con el sometimiento simultáneo del mismo sujeto a dos procedimientos sancionadores (dimensión procesal), como al supuesto de imposición de una segunda sanción sobre los mismos hechos (dimensión material).

Ahora bien, no es menos cierto que pudiera suceder que la Administración Tributaria prosiguiera las actuaciones sin suspender ni remitirlas al orden penal, y acabar por imponer una sanción. ¿Qué ocurriría si posteriormente la jurisdicción penal fuera concedora de estos mismos hechos ya sancionados en el ámbito tributario por ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública? Ante este interrogante cabrían tres posibles soluciones.

La primera, que la jurisdicción penal no pudiera actuar para no vulnerar el principio *non bis in ídem* en su vertiente material y procesal. Esta solución presenta el inconveniente de que la jurisdicción penal queda pospuesta frente a la actividad tributaria sancionadora, quebrantándose el mandato legal de prejudicialidad penal.

La segunda, abogaría por la continuación de las actuaciones penales, si bien ha de declararse la nulidad del acto administrativo previo. Tal criterio puede inferirse del artículo 251 de la LGT, donde se establece que «las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes». Si bien, este precepto no es general y actúa únicamente en el caso de que la Administración Tributaria se abstenga de liquidar por concurrir concretos supuestos, ya mencionados. No obstante, dicha nulidad siempre podrá declararse de oficio en el correspondiente procedimiento de revisión, previsto en el artículo 217 de la LGT.

La tercera y última solución, consistiría también en la continuación de las actuaciones por parte de la jurisdicción penal y en el caso de imponerse una sanción penal, ésta debería modularse en función de la multa satisfecha en el ámbito tributario. Esta postura ha sido la

adoptada por el Tribunal Constitucional en algunas de sus resoluciones¹². El Tribunal justifica la continuación de las actuaciones penales señalando que, de otra manera, quedaría en mano del infractor eludir la vía penal admitiendo su responsabilidad administrativa, y esto supondría un fraude a los preceptos que establecen la prevalencia de la jurisdicción penal. Se parte de la idea de que la sanción penal progresa más punitivamente y que ambas sanciones son de la misma naturaleza (normalmente pecuniaria). Por tanto, esta solución no es extrapolable a supuestos en los que la sanción tributaria y la sanción penal presentan distinta naturaleza (por ejemplo, pecuniaria y privativa de libertad, respectivamente).

5. Algunas consideraciones finales

En el ámbito de la actividad turística también tiene cabida el delito contra la Hacienda Pública contenido en el art 305 CP, como se ha comprobado en los casos Playa Sol, Marmon Atlantis y Hotel Beverly Playa, ya comentados.

La defraudación fiscal, de este modo, es algo que no deja de ser notorio en las distintas actividad económicas que se desarrollan en nuestro país, lo que ha motivado que se hayan producido sucesivas reformas tanto en la normativa tributaria como en la penal. De entre estas reformas, destacaríamos especialmente las operadas por las modificaciones operadas por la LO 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ni tampoco por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, suponiendo ésta última modificación de 2015 la inclusión del Título VI dentro de la LGT, que está específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

¹² Tomemos la STC núm. 2/2003, de 16 de diciembre, en la que el Tribunal Constitucional ante la existencia de una previa sanción administrativa y otra sanción penal posterior que recaen sobre unos mismos hechos, pero en la que se descuenta la sanción administrativa impuesta afirma que «el órgano judicial penal tomó en consideración la sanción administrativa impuesta para su descuento de la pena en fase de ejecución de la Sentencia penal, tanto en lo referido al tiempo de duración de la privación del carné de conducir como en lo que atañe a la cuantía de la multa, e intentó impedir cualquier otro efecto de la resolución administrativa sancionadora poniendo en conocimiento de la Administración la resolución penal. De modo que no puede sostenerse que materialmente el recurrente haya sufrido exceso punitivo alguno». En tal situación el órgano penal se encuentra en una situación paradójica, como afirma la Sentencia, pues «aunque no podían dejar de condenar penalmente al recurrente, dado su sometimiento estricto a la ley en el ejercicio de su función jurisdiccional (art. 117.1 CE), tampoco podían dejar de ser conscientes de que la sanción penal por ellos impuesta al mismo podía suponer una reiteración sancionadora constitucionalmente prohibida por el art. 25.1 CE». En el supuesto que se analiza, en donde el órgano penal descuenta la sanción administrativa impuesta, el tribunal señala que no puede afirmarse que se hayan impuesto dos sanciones al recurrente, una en vía administrativa y otra en vía penal, pues materialmente sólo se le ha impuesto una sanción. «En definitiva, hemos de precisar que en este caso no hay ni superposición ni adición efectiva de una nueva sanción y que el derecho reconocido en el art. 25.1 CE en su vertiente sancionadora no prohíbe el "doble reproche afflictivo", sino la reiteración sancionadora de los mismos hechos con el mismo fundamento padecida por el mismo sujeto».

Así, estas reformas introducen el concepto de liquidaciones vinculadas y no vinculadas al delito, esclareciéndose la regulación sobre la combinación o, más bien, la interacción entre el proceso penal por delito fiscal y el procedimiento tributario sancionador. En relación con esta interacción, presenta gran importancia la necesidad de que el procedimiento tributario sancionador se suspenda por parte de la Administración tributaria en los casos legalmente previstos, pues de lo contrario, es decir, en caso de que la Administración Tributaria prosiguiera las actuaciones, sin suspender ni remitirlas al orden penal, y acabara por imponer una sanción, la cuestión se complicaría y el principio *non bis in ídem* podría verse comprometido.

6. Bibliografía

Echevarría Ramírez, R. (2014), "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del artículo 305 C.P. español", en: *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, pp. 29 y ss.

Ferré Olivé, J.C. (2014), "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", en: *Revista Penal*, núm. 33/2014, p. 33.

García Díez, C (2017): "Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias", en: *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 410, p. 29.

García Novoa, C., "La conflictividad en los delitos y en las infracciones tributarias", en: García-Herrera Blanco, C. (Coord.), *Documentos de Trabajo núm. 11/2019 del Instituto de Estudios Fiscales*, VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria".

Hosteltur revista en línea, "Condenan a los Ruiz Mateos por fraude fiscal en la compra del hotel Beverly", publicado el 17/09/2021, Disponible en: https://www.hosteltur.com/146680_condenan-a-los-ruiz-mateos-por-fraude-fiscal-en-la-compra-del-hotel-beverly.html. [última consulta 22/09/2021].

López Díaz, A (2015): "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT", en: *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, p. 38.

Monchón López, L. (2006) "Las relaciones entre las infracciones administrativas y penales tras la reforma del Código Penal y la Ley General Tributaria", en: García-Herrera Blanco, c. (Coord.), *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* núm. 13/2006 entre otros.

Martínez-Bujan Pérez, C., "Delitos contra la Hacienda Pública", en: González Cussac, J.L. (Coord.) *Derecho Penal, Parte Especial*, 2019, p. 542.

Pérez Jordá, I., "Análisis de la problemática de las infracciones por falta de ingreso tributario", en: *Revista de Derecho UNED*, núm. 26, 2020, p.438.

Pérez Royo, F., "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria", en: *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, pp. 67-68.

Ramírez Gómez, S (2016): "Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública", en: *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 117, p. 58.

Recio Ramírez, M.A. y Ortega Navarro, R. (2020): “La actividad turística y el delito contra la Hacienda Pública: comentario jurisprudencial de la sentencia caso “Grupo Playasol” (GPS)”, en: *Journal of Tourism and Heritage Research*, vol, núm. 3, núm.1, pp. 489-505.

Revista 80 días (2021), “¿Por qué ha sido condenado Jorge Marichal, presidente de los hoteleros españoles?”, publicado el 12/04/2021. Disponible en <https://www.revista80dias.es/2021/04/12/157121/por-que-ha-sido-condenado-jorge-marichal-presidente-de-los-hoteleros-espanoles/> [última consulta 19/07/2021].

Ruíz García, J.R., “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, en: *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011, pp. 727-729.

Vargas, (2021), “Marichal entrega el cargo en CEHAT tras su condena por delito fiscal”, en *Hosteltur (revista en línea)*, publicado el 5/04/2021, disponible en: https://www.hosteltur.com/143344_marichal-entrega-el-cargo-en-cehat-tras-su-condena-por-delito-fiscal.html, [última consulta 22/07/2021].