

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 contrapresta- ción 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 TRI- BUTARIAS	248
4.1. La fundamentación fiscal	248

	Pág.
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