

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL

Bibliografía:.....Manual p. 597. PÉREZ ROYO, Derecho financiero y tributario, Madrid, 1998. Comentarios al CP: CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, Madrid, 1997. KOHLMANN, Steuerstrafrecht Kommentar, 6ª ed., Köln, 1995. FRANZEN/GAST/SAMSON, Steuerstrafrecht, 3ª ed., München, 1985. GAST-DE HAAN, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht: Kommentar, München, 1996. KREKELER/TIEDEMANN/ULSENHEIMER/WEINMANN, Handwörterbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, Heidelberg, 1990. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, 11ª ed., 1996. VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, 2ª ed., Valencia, 1996. TIEDEMANN, Lecciones de Derecho penal económico (comunitario, español, alemán), Barcelona, 1993. MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, "Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal (consideraciones críticas)", RDFHP 246/1997. SERRANO GÓMEZ, Fraude Tributario (delito fiscal), Madrid, 1977; el mismo, "Delitos contra la Hacienda Pública", AP 29/1987. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, "La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública", RDFHP 236/1995. MESTRE DELGADO, La defraudación tributaria por omisión, Madrid, 1991. GIMBERNAT, "Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual", Poder Judicial, número especial IX. GRACIA MARTÍN, "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma", REDF, nº 58/1988; el mismo, "Nuevas perspectivas del derecho penal tributario", AP 10/1994. MORALES PRATS, "Acotaciones a la Reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales", Revista Técnico Laboral, vol. VIII, nº 29 y 30. APARICIO PÉREZ, "Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código penal", Jurisprudencia práctica, 1992. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, "El delito de defraudación tributaria", Revista Penal 1/1998. DEL POZO LÓPEZ/ARNAU ZAROA, "Anotaciones sobre el delito fiscal", Medidas urgentes de reforma fiscal, vol. 1, 1977. ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, "El delito fiscal", Crónica tributaria, nº 25/1978. ARRIETA, "Delito fiscal y posibilidad de gravar hechos delictivos", Boletín de la Asociación española de Asesores Fiscales (AEDAF), nº 46/1999. FALCÓN Y TELLA, "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributario", Quincena Fiscal, nº 19/1998; el mismo, "La posibilidad de gravar hechos constitutivos de delito: SAO Madrid 24 de enero 1998, Quincena Fiscal, nº 11/1999. SILVA/MOLINS/MELERO, "El delito fiscal ante el estatuto del contribuyente", Revista Técnica Tributaria, nº 44/1999. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Delito fiscal y prescripción tributaria", Tribuna Fiscal, nº 101/1999. FERREIRO LAPATZA, "Delito fiscal y prescripción tributaria", Revista Técnica Tributaria, nº 43/1998; el mismo, "Prescripción tributaria y delito fiscal", La Ley, nº 4886, 17 Septiembre, 1999. CÓRDOBA RODA, "Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública", La Ley, nº 4886, 17 Septiembre, 1999. ARIAS SENSO, "Delitos contra la Hacienda Pública: Subtipos agravados y regularización Fiscal, AP 32/1999.

Bibliografía sobre la prescripción del delito fiscal: FALCÓN Y TELLA, "La prescripción en materia tributaria", La Ley 1992, págs. 173 ss; el mismo, "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributario", Quincena Fiscal, nº 19/1998.

SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el Estatuto del contribuyente”, Revista Técnica Tributaria, nº 44/1999. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, Tribuna Fiscal, nº 101/1999. FERREIRO LAPATZA, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, Revista Técnica Tributaria, nº 43/1998; el mismo, “Prescripción tributaria y delito fiscal”, La Ley, nº 4886, 17 Septiembre, 1999. CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública”, La Ley, nº 4886, 17 Septiembre, 1999. PÉREZ ROYO, “La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, Revista Técnica Tributaria 43/1998.

1. CONSIDERACIONES GENERALES Y DE POLÍTICA CRIMINAL

El Código penal de 1995, LO 10/1995, de 23 de noviembre, contiene en su Título XIV (arts. 305 - 310 CP) la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Se encuentran bajo este Título diversas conductas típicas: a) la defraudación tributaria (art. 305), b) la defraudación a la Seguridad Social (art. 307), c) el fraude de subvenciones (art. 308), d) la defraudación a los presupuestos generales de las Comunidades (europeas) y el fraude de subvenciones comunitarias (art. 305.3, 306 y 309) y e) el delito contable (art. 310)¹. A su vez, la reforma del nuevo Código penal se ve acompañada de una reforma del Derecho tributario

¹ La *evolución legislativa* de la tipificación del delito de defraudación tributaria tiene su origen en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977 que introdujo el art. 319 en el Capítulo VI “Del delito fiscal” en el Título III “De las Falsedades”. La reforma de 1977 supuso la introducción, por primera vez, en el ordenamiento jurídico-penal de la conducta de defraudación tributaria. Sin embargo, recién con la reforma de 1985, LO 2/85, de 29 de abril, el delito fiscal es regulado en un Título independiente dedicado a los “Delitos contra la Hacienda Pública”. Con esta reforma se introducen tres conductas defraudatorias independientes: el delito fiscal, el fraude de subvenciones y el delito contable. La siguiente reforma a la que estas figuras se han visto expuestas fue la introducida por LO 6/1995, de 29 de junio. Las modificaciones introducidas por esta reforma se mantienen en lo esencial, con las particularidades que se irán viendo -como por ejemplo la introducción de una conducta autónoma de defraudación contra la Hacienda de la Unión Europea-, en la actual redacción del Título XIV del Código penal de 1995.

sancionador².

Fundamentalmente, son tres las *novedades* que habría que resaltar de la nueva regulación contenida en el Código penal: a) la introducción dos *nuevas figuras*: los delitos de defraudación y de fraude de subvenciones contra la Hacienda de la UE, b) la elevación de la *cuantía* del delito fiscal (de cinco a quince millones) y del delito de fraude de subvenciones (de 2.5 millones a 10 millones) y c) la introducción de una *excusa absolutoria* tanto para el delito fiscal como para el fraude de subvenciones (arts. 305.4 y 308.3); en éstas últimas el nuevo Código no ha modificado sustancialmente los aspectos ya reformados por la LO 6/95.

La controversia relativa a la mejor ubicación de los delitos contra la Hacienda Pública en una **Ley especial**, en el Código penal, o, en concreto, como colofón del capítulo de infracciones y sanciones tributarias de la LGT, tiene menor importancia³. El mecanismo legislativo en uno u otro procedimiento es distinto y da lugar a resultados igualmente distintos. Obsérvese, por ejemplo, que la LGT tiene su origen en el Ministerio de Economía y Hacienda y el Código penal en el Ministerio de Justicia. Los funcionarios de una u otra entidad tienen distinta formación y se les ha encomendado defender distintos objetivos. Que sea en el Parlamento donde finalmente se decida el texto legislativo no impide que definitivamente se conserve un estilo derivado de la distinta formación de quien ha propuesto la Ley en origen.

² Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, que ha reformado fundamentalmente las infracciones y sanciones en materia tributaria (arts. 77-89) y el régimen del procedimiento recaudatorio, completándose con una nueva tipificación de infracciones tributarias simples y graves, así como con la regulación del principio *non bis in idem* (art. 77.6) en materia de sanciones tributaria adecuada a las exigencias de la jurisprudencia del TC. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la que se recogen fundamentalmente los principios rectores de los procedimientos tributario, de inspección, de recaudación y sancionador, y por el RD 928/1998, de 14 de mayo, Reglamento General sobre Procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social.

³ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., “Los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Código penal”, RFDUCM 3/1980, sobre las ventajas y desventajas de la codificación de los distintos delitos económicos.

La regulación del delito fiscal en el Código penal de 1995 se caracteriza por la aplicación de una pena privativa de libertad y multa⁴, así como por el aumento de los comportamientos delictivos relevantes. De este modo, parece pretenderse una **mayor eficacia** en la persecución del fraude fiscal, eludiendo la posibilidad de un nuevo fracaso como el que se imputaba a la reforma de 1977. A este respecto interesa relativizar al máximo el valor de los nuevos delitos contra la Hacienda Pública como medios para eliminar el fraude fiscal y el pretendido fracaso de la reforma de 1977. Se decía que el viejo artículo 319 creado por la Ley de 1977 fracasó porque, según la Unidad especial de Vigilancia y Represión del Fraude fiscal (órgano hoy desaparecido), durante los años 1977 a 1985 los Tribunales sólo se pronunciaron en trece ocasiones, en diez de las cuales dio lugar a sentencia absolutoria, produciéndose sólo tres condenas⁵. De ningún modo se puede sostener un pretendido fracaso de la Ley penal sobre la base de que ésta haya sido muy escasamente aplicada o que ha conducido en muy pocas ocasiones a una sentencia condenatoria. Según esta tesis, el delito de parricidio también habría sido un rotundo fracaso porque es muy exiguo el número de sentencias condenatorias que existieron por dicho comportamiento. Para otros, sin embargo, no es el deficiente número de supuestos enjuiciados la prueba del fracaso, sino la ineficacia del “efecto de **prevención general** al que tiende todo precepto penal”⁶. Es decir, el derogado artículo 319 habría fracasado por el hecho de no haber conseguido, mediante la intimidación, la disminución del fraude fiscal. Desde este punto de vista, no se puede negar que el viejo delito fiscal de 1977 ha fracasado, pero constituye un auténtico disparate el pretender juzgar la funcionalidad y virtualidad de una norma en función de la disminución o eliminación del hecho

⁴ Se trata de un tratamiento penal más severo al que contenía el derogado artículo 319 de la Ley de 1977, en el que si la cuota defraudada se encontraba entre dos y cinco millones la pena era simplemente de multa.

⁵ Según la estadística de esta Unidad especial, la Inspección tributaria incoó 1519 expedientes por delito fiscal de los que fueron remitidos al Ministerio Fiscal, 512. De éstos fueron devueltos a la Inspección tributaria 216 y tramitados 296. Habiéndose producido 13 sentencias, en 1985 estaban aún pendientes 283 casos en la Administración de Justicia. Lamentablemente, no parece existir nueva estadística al respecto.

⁶ Exposición de motivos de la LO 2/1985, de 29 de abril de Reforma del Código penal.

delictivo a consecuencia del carácter intimidante de la misma. Por la vía de exigir a la Ley penal que elimine la infracción fiscal, acabaremos castigando cualquier incumplimiento de los deberes tributarios con graves penas de prisión, convirtiendo a la Ley penal en instrumento de terror tributario. En realidad, se parte de una idea equivocada de la finalidad y función de la Ley penal en el conjunto del ordenamiento jurídico. El fracaso de una política criminal dirigida a la represión del fraude fiscal ha de imputarse a todos los factores de dicha política, entre los que se encuentra no sólo la Ley penal sino la eficacia de la inspección tributaria, la idoneidad del sistema fiscal, el aumento de la conciencia ciudadana en sus deberes de contribución a las cargas públicas -deber que en la actualidad no puede desconocerse-, la confianza general sobre la justa distribución del gasto público, etc. En este sentido, nos atreveríamos a sostener que el delito fiscal no ha fracasado, sino que contribuye eficazmente, con el resto de las medidas de política fiscal desplegadas por los Gobiernos, a aumentar la disciplina fiscal de los ciudadanos españoles. Será necesario continuar por esta vía, aumentando la eficacia de la inspección tributaria en la represión del fraude fiscal, ayudando a la Administración de justicia en la recta aplicación de los nuevos delitos contra la Hacienda Pública y, sobre todo, colaborando para que se produzca un equilibrio dialéctico entre la **disciplina de ingresos** y la **disciplina de gastos** de modo que el ciudadano mejore el cumplimiento de sus deberes tributarios en función de la confianza que va adquiriendo en el justo sistema de la política de gasto público. No se puede olvidar que del artículo 31 de la Constitución se derivan no sólo deberes de los particulares para contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también deberes del Estado relativos a un sistema tributario justo, sistema, que según la STC de 20 de julio de 1981, ha de reconocer los principios de *progresividad e igualdad* (artículo 31 CE) y el de la *capacidad contributiva* que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra. La desaparición del fraude fiscal, labor a nuestro juicio lenta con ritmo generacional, exige un “paso de baile” conjuntado entre la Administración pública y el contribuyente de modo que juntos vayan caminando por la vía de la mayor confianza mutua.

Sobre la Administración de justicia pesa una secular desconfianza en lo relativo a su participación en defensa de los intereses de la Administración pública. Se ha advertido que, aún cuando se reconociera que hasta ahora hubo dificultades de tipificación para la persecución del

delito fiscal, siempre cupo la posibilidad de subsumir dicho comportamiento en **otras figuras delictivas tradicionales** como la estafa, el alzamiento de bienes o la falsificación. Sin embargo, la Jurisprudencia ha negado siempre la idoneidad de estos tipos delictivos para ser aplicados a infracciones fiscales, es decir, a comportamientos realizados con ánimo de defraudar al fisco, alegando distintas razones. En lo relativo a la **estafa** y al **alzamiento de bienes**⁷ se ha argumentado que cuando la Hacienda Pública quiere defender sus intereses patrimoniales castiga expresamente el comportamiento, deduciendo que es voluntad legal que las figuras comunes como la estafa o el alzamiento de bienes no son aplicables en los supuestos en los que la víctima lo es el Estado⁸.

No sabemos hasta qué punto puede hoy seguir sosteniéndose este entendimiento desde el momento en que el Código penal expresamente se indica en el delito de alzamiento de bienes que es indiferente la índole pública o privada del acreedor (.....). Reducir esta tesis al delito de alzamiento de bienes puede parecer absurdo y debería extenderse al resto de delitos patrimoniales.

Se ha utilizado el mismo argumento para las **falsedades materiales**.

Distinta es la situación del delito de falsedades **ideológicas** que sólo son punibles, para el particular, cuando el legislador expresamente lo indique, como ocurre en el art. 310.

La Jurisprudencia -por ejemplo, STS 5 julio 1982- ha declarado impune, tanto a título de estafa como en la modalidad de falsedad, el hecho de elevar a escritura pública un contrato

⁷ Téngase en cuenta que la práctica totalidad de los supuestos de elusión del pago de tributos defraudando a la Hacienda Pública podrían haber sido castigados por la vía de la estafa. En este sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, “Presente y futuro del delito fiscal”, pág. 60. También hay supuestos, como los del contribuyente que se alza con sus bienes en la fase recaudatoria del tributo que podrían ser castigados por delito de alzamiento.

⁸ Sin embargo, con la anterior regulación el argumento se quebraba al castigar el TS, a través de la apropiación indebida del anterior artículo 535 la defraudación de la cuota obrera de la Seguridad Social. Vid. *infra en este mismo capítulo* Delitos contra la Seguridad Social.

privado plasmando menor precio del real por razones de evasión fiscal.

Un supuesto de impunidad se produciría en el caso de quien habiendo liquidado correctamente con la Hacienda Pública en la fase de recaudación se alza con sus bienes eludiendo el pago de impuesto⁹.

Ahora bien, esta posición jurisprudencial no puede interpretarse como un ataque especialmente dirigido a los intereses de la Administración pública, sino como exponente de una **opinión común** de la generalidad. Nos atreveríamos a decir, incluso, que la propia Administración Pública, por motivos de secular desconfianza hacia la Administración de Justicia, colabora en esta vía de impunidad de las infracciones que afectan a los intereses tributarios. Que esto es así lo prueba el propio artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, mediante la que se creó el delito fiscal del derogado artículo 319, de cuyo artículo se deducía la existencia de **tres obstáculos** creados para imposibilitar la aplicación del delito fiscal. En efecto, el primero de ellos se refería a la imposibilidad de perseguir el delito fiscal si no era con la condición de **previa denuncia** de la Administración pública, convirtiendo el delito fiscal de modo insólito en un delito perseguible sólo a instancia de parte. El segundo obstáculo, consecuencia de éste, es que por aplicación del artículo 25 del CP (1973) cabía, entonces, el **perdón del ofendido** (que en este caso sería la Hacienda Pública). El tercer obstáculo se encontraba en la llamada **prejudicialidad tributaria** conforme a la cual el hecho delictivo no podía ser perseguido si no se agotaba la vía administrativa, en el sentido de que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas y que hubiera recaído resolución también firme del Tribunal Económico-administrativo central.

En la Exposición de Motivos de la Ley de 1985 se hacía referencia a dichos obstáculos procesales como una de las razones del pretendido fracaso del derogado delito fiscal eliminando desde entonces el requisito de que se agote la vía administrativa¹⁰. En cualquier caso conviene advertir que la cuestión no ha quedado resuelta, ya que al depender los delitos contra la Hacienda

⁹ Sobre esta cuestión, vid. *infra*.

Pública y la Seguridad Social en todo caso de la existencia de una cuota defraudada determinada en una concreta cantidad de dinero, el juez se encuentra con que el cálculo de la cuota constituye una **cuestión prejudicial**. Pues bien, esta cuestión prejudicial exige una interpretación para saber si su resolución compete a los propios jueces penales (artículo 3 LECrim) o por el contrario va a exigir a éstos que suspendan el procedimiento hasta que los órganos competentes la resuelvan (artículo 4 LECrim). Efectivamente, la jurisprudencia penal está operando con la tesis de ser una cuestión prejudicial penal a resolver por los propios jueces penales, pero dada la ausencia de una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, nada impide que repetidamente se exponga la materia ante el juez de lo penal.

En este sentido, la Administración tributaria ha sido consciente de que resulta peligroso que en la labor inspectora se incoen actas que impliquen liquidaciones provisionales o definitivas del impuesto porque, al constituir éstas un acto administrativo recurrible, lo más probable es que los jueces interrumpan los procedimientos penales hasta tanto los recursos agoten la vía administrativa. De ahí que el art. 10, RD 2631/1985 dispone que no se debe esperar a la incoación del acta para **remidir el expediente al Ministerio Fiscal**, sino proceder a ello en cuanto se aprecie la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, siempre que el inspector entienda que se tienen ya elementos probatorios suficientes¹¹.

En nuestra opinión, sin embargo, con ello no se soluciona el problema, porque el juez sigue teniendo la posibilidad de interpretar que está ante una cuestión prejudicial a resolver por los órganos competentes, suspendiendo el procedimiento y remitiendo la cuestión a la Administración tributaria. En realidad, la Ley creadora de los delitos contra la Hacienda Pública tenía que haber

10 También art. 77.6 LGT.

¹¹ Vid. Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Vid. También Anexo 2, nr. 3 del Real Decreto 809/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, y Real Decreto 1392/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, artículo 1.3, que establece la exclusión de dicho Reglamento de los procedimientos en materia tributaria y su aplicación supletoria.

regulado expresamente esta cuestión declarando, por ejemplo, que la determinación de la cuota debe hacerse por el propio juez penal previo informe o con la **ayuda de la Inspección** de los tributos. Incluso, somos de la opinión que una materia tan sumamente compleja como la relativa al delito fiscal, exigiría un **Juzgado especializado** dedicado a la materia propia con una policía judicial también especializada de Vigilancia y Represión del Fraude fiscal¹².

El legislador ha querido que las infracciones contra la Hacienda Pública sean sancionadas de dos diversas maneras. Aquéllas que revisten mayor gravedad como **delitos**, cuyo fallo compete a la Administración de justicia con aplicación de las reglas procedimentales ordinarias. Las infracciones de menor gravedad, como **infracciones tributarias** reguladas en los artículos 77 y siguientes de la Ley General Tributaria, sometidas a las reglas procedimentales reguladas en el RD 928/1998, de 14 de mayo, para sancionar las infracciones tributarias. Es decir, como resulta común en los delitos económicos en sentido estricto, las infracciones simples no se regulan en el Código penal como falta, ni se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas sometidas a las reglas específicas del procedimiento administrativo sancionador, cuyos principios se encuentran regulados en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LO 30/1992, de 26 de noviembre¹³.

Por respeto al principio *non bis in idem* reconocido constitucionalmente, el artículo 77.6 LGT¹⁴ establece que la Administración deberá abstenerse de seguir el procedimiento

¹² Como, por ejemplo, la UCLAF en materia de fraudes contra la Unión Europea.

¹³ Vid. LO 30/1992, (LRJPAC), Título IX “De la potestad sancionadora”, que recoge el sometimiento de la potestad sancionatoria administrativa al principio de legalidad (art. 127), a la irretroactividad de las leyes (art. 128) y la prohibición de analogía *in malam parte* (art. 129.4).

¹⁴ Artículo redactado por la L 25/1995, de 20 de julio y declarado vigente por la L 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

administrativo, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme o de lugar a sobreseimiento o archivo de las actuaciones, en los casos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser presuntamente constitutivas de delito, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción ordinaria. Si se dicta sentencia condenatoria, por lo tanto, la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. En caso de que el juez no estimara existente delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados¹⁵.

El Derecho tributario sancionador ha de respetar los principios que inspiran el Derecho penal, porque ambas ramas jurídicas tienen un mismo sentido retributivo, como así ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en SSTC 8 junio 1981, 4 febrero 1983 y 3 octubre 1983 y la Sala cuarta del Tribunal Supremo en SSTS 18 febrero 1981 y 15 julio 1982. Esto significa que los **principios de legalidad, culpabilidad, personalidad de las sanciones**, etc., han de cumplirse en el derecho tributario sancionador, al igual que se establece ya en la LRJPAC¹⁶. Que ésta es la voluntad de la LGT desde su reforma en 1985 es evidente como puede comprobarse en la propia definición de infracciones tributarias en su artículo 77.1 al exigir que las acciones y omisiones estén tipificadas y sancionadas “en las leyes”. Por otra parte, al indicar el mismo precepto que las infracciones tributarias se castigan incluso por simple negligencia, está poniendo de relieve que se elimina los supuestos en que no concurren dolo o culpa, aunque es de lamentar que no se haya declarado expresamente el error como causa de exclusión de la responsabilidad, ausencia que, sin embargo, no impide la relevancia del mismo. Menos claro parece el cumplimiento del principio de proporcionalidad cuando en el artículo 83 LGT se imponen sanciones con márgenes arbitrarios muy amplios, como el que va de 1.000 a 150.000 pesetas¹⁷. En cualquier caso, el conjunto de las

¹⁵ Esta disposición limita enormemente las posibilidades de la Administración porque puede producirse un sobreseimiento o una sentencia absolutoria en que se declare simplemente probado que no existe la comisión de un delito y carezca de base la Administración para continuar el procedimiento sancionador.

¹⁶ Artículos 127, 128 y 129.

¹⁷ En el apartado segundo del artículo 83 se especifican algunos casos en los que el

infracciones y sanciones tributarias debe regirse conforme a los principios propios del Derecho penal, y aquellos defectos que la Ley General Tributaria ostentara, podrían ser corregidos mediante la vía del recurso correspondiente ante los Tribunales de Justicia y, en su caso, ante el Tribunal Constitucional.

El artículo 145 LGT dispone que “las actas y diligencias extendidas por la inspección de tributos (...) hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”¹⁸. Aunque **presunciones** de esta índole se encuentran en otras ramas del Derecho y también en el derecho comparado en lo que respecta al Derecho Administrativo sancionador, lo cierto es que el escaso control jurisdiccional que el Derecho administrativo sancionador tiene en el Derecho español, hace muy probable que esta inversión de la carga de la prueba sea interpretada como lesiva de la presunción de inocencia y del derecho de defensa¹⁹.

El 26 de Abril de 1990 el Pleno del Tribunal Constitucional dictó sentencia -resolviendo diversos recursos y cuestiones de inconstitucionalidad frente a algunos preceptos de la Ley 10/1985 de 26 de Abril que modifica parcialmente la Ley General Tributaria-, que no poco estupor produce con la

margen de la sanción es diferente: en los supuestos de los artículos. 111 y 112 LGT (deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria) la multa va de 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto que se debía suministrar, sin que la cuantía pueda exceder del 3% del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en el que se produjo la infracción. Ese límite máximo será de 5.000.000 de pesetas si en los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones. Si los datos no se refieren a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor la cuantía no podrá exceder de 300.000

¹⁸ Vid. También artículos 46 y 57.1 LRJPAC. En este sentido, la STC 76/1990 declara que el artículo 145.3 LGT “constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba” y que “ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas o diligencias” (FJ 8).

¹⁹ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVI, NM 101. BAJO FERNÁNDEZ/UÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVI, NM 101.

desestimación total de lo solicitado.

La cuestión que yo quiero tratar en este momento -con independencia de otras varias que igualmente me dejaron perplejo y asombrado- se refiere a la impugnación del art. 145,3 de la Ley General Tributaria donde se establece que

"Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario"

Con muy buen criterio los recurrentes entienden que la presunción de certeza que recoge dicho precepto es incompatible con la presunción de inocencia del art. 24,2 de la Constitución y coloca al contribuyente en una inconstitucional situación de indefensión (art. 24,1).

El Tribunal Constitucional, en lugar de declarar inconstitucional el precepto, realiza una interpretación contraria a su sentido natural, vaciándolo y descargando de todo contenido. Según la interpretación constitucional el precepto simplemente constata que las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos son medio de prueba. El precepto no supone una inversión de la carga de la prueba, ni implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba, ni un ataque al principio de la libre valoración de la prueba, porque, si así fuera, el precepto "sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los senadores recurrentes".

El Tribunal Constitucional entiende que interpretado de otro modo es conforme a la Constitución y, as, negando que establezca ninguna presunción legal entiende que las actas y diligencias de la Inspección de los Tributos incorporadas al expediente sancionador y al procedimiento contencioso-administrativo o penal no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas.

El estudioso que conociera mínimamente la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la presunción de inocencia y la teoría de la prueba, hubiera puesto la mano en el fuego antes de dictarse la meritada sentencia, asegurando la admisión por parte del Tribunal Constitucional de lo pretendido por el recurrente con declaración de inconstitucionalidad de tan insólito precepto en un derecho sancionador.

Sin embargo, toda la argumentación de la sentencia del Tribunal Constitucional va dirigida a interpretar el precepto de un modo contrario a su propio sentido y al tradicional entendimiento de las presunciones legales, como si tratara de eludir a toda costa reconocer la razón que le asiste al recurrente, es decir, como si tratara a toda costa de evitar ceder ante las pretensiones del recurso declarando inconstitucional algún precepto de la Ley General Tributaria.

El Tribunal Constitucional en la Sentencia reconoce que "frente a este precepto las objeciones tienen, sin duda, mayor relevancia constitucional y una más sólida consistencia argumental", señalando la Sentencia que el -para nosotros disparatado- razonamiento del Abogado del Estado "no es convincente en este punto".

Porque, en efecto, hubiera llegado el prestigio del Tribunal Constitucional a muy ínfimas cotas de consideración si hubiera hecho propio el argumento del Abogado del Estado, según el cual, entre el art. 145,3 de la Ley General Tributaria y la presunción de inocencia no habría conexión ya que aquél precepto operaría en el plano de los hechos declarando su existencia acreditada en el mismo acta extendida por el Inspector, mientras que la presunción de inocencia atraera a un juicio estimativo de culpabilidad por completo ajeno al contenido normativo del precepto impugnado. Sólo porque lo hemos visto con nuestros propios ojos podemos creer que hubiera podido utilizarse esta argumentación en la impugnación del recurso por parte del Abogado del Estado.

El Tribunal Constitucional en la sentencia que comentamos hila un poco más fino y declara la conformidad a la Constitución del art. 145,3 de la Ley General Tributaria siempre que se interprete

según las indicaciones del citado Tribunal. Así, en el Fallo de la sentencia se declara que el precepto "no es inconstitucional interpretado en el sentido expuesto en el Fundamento Jurídico 8 B".

En la medida en que la interpretación propuesta por el Tribunal Constitucional es inesperada, insólita, contraria a las normas generales del Ordenamiento Jurídico, y carente de antecedentes históricos en la Ciencia Jurídica, debemos de concluir que el art. 145,3 de la Ley General Tributaria debe de ir acompañado siempre, como coletilla escrita, de la interpretación auténtica del Tribunal Constitucional.

Para el Tribunal Constitucional el art. 145,3 de la Ley General Tributaria simplemente constata que las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos son medio de prueba, sin que exista obstáculo alguno para considerarlos como medios probatorios tanto desde el punto de vista del expediente administrativo sancionador como del procedimiento contencioso administrativo o del proceso penal. El precepto no supone -para el Tribunal Constitucional- una inversión de la carga de la prueba, ni implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba, ni un ataque al principio de la libre valoración de la prueba, ni, por último, condiciona el proceso penal mediante el establecimiento de una previa presunción, porque -reconoce el propio Tribunal Constitucional- si así fuera, el precepto "sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los senadores recurrentes".

El Tribunal Constitucional entiende que interpretado de otro modo es conforme a la Constitución y, as, negando que establezca ninguna presunción legal entiende que las actas y diligencias de la Inspección de los Tributos incorporadas al expediente sancionador y al procedimiento contencioso-administrativo o penal no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas.

Pues bien, entiendo que la interpretación propuesta por el Tribunal Constitucional implica reconocer en el precepto un contenido que en realidad no tiene o, lo que es lo mismo, vaciar de contenido al

precepto como forma sustitutoria de la declaración de inconstitucionalidad. Pareciera que al Tribunal Constitucional le duelen prendas en declarar el art. 145,3 de la Ley General Tributaria como lesivo de la presunción de inocencia y propone interpretaciones fantásticas que eliminen el contenido infractor del precepto, lo que no resulta razonable.

El art. 145,3 de la Ley General Tributaria dispone que las actas hacen prueba de los hechos salvo que se acredite lo contrario, lo que implica una presunción legal que, a tenor de lo establecido en los arts. 1.249 y siguientes del Código civil, dispensan de toda prueba a los favorecidos por ellas (art. 1250, Código civil), pudiendo destruirse tal favorecimiento por la prueba en contrario salvo que la Ley expresamente lo prohíba (art. 1251, Código civil).

Esto significa el reconocimiento de una inversión de la carga de la prueba inadmisibles en el procedimiento penal y, en general, en todo el procedimiento sancionador.

La interpretación del art. 145,3 propuesta por el Tribunal Constitucional implica considerar el precepto un sinsentido, porque decir que algo hace prueba mientras no se acredite lo contrario, es una perogrullada salvo que lo diga una ley, en cuyo caso, y en virtud de lo dispuesto en los arts. 1249 y siguientes del Código civil, adquiere un sentido concreto de dispensar de prueba al favorecido por la presunción y de invertir la carga de la prueba.

Ya con anterioridad a la vigencia en nuestro Derecho de la Constitución de 1978, se venía sosteniendo que en el procedimiento penal no era posible operar con presunciones legales aunque admitiesen la prueba en contrario, porque implicaban una inversión de la carga de la prueba, cuando en el proceso criminal no se puede hablar legítimamente de la existencia de un *onus probandi* en sentido formal, dado el principio de investigación de oficio que rige en dicho proceso. En la medida en que el Juez tiene el deber de suplir la actividad probatoria de las partes para el conocimiento de la verdad material del caso, objetivo último del procedimiento, no puede hablarse de una carga de la prueba para ninguna de las partes en el proceso penal. De ahí que la vieja presunción de voluntariedad del art. 1 del Código penal fuese rápidamente eliminada con motivo de la entrada en vigor de la Constitución, así como con

anterioridad haba sido interpretada por parte de los Tribunales conforme a los principios liberales que regan en el proceso penal.

En este sentido, y conforme al criterio de interpretacin que se deriva del conjunto del Ordenamiento Jurdico y en concreto de las disposiciones sobre las presunciones de nuestro Cdigo civil, es indudable que a cualquier jurista de mediana perspicacia le resulta evidente la grave y profunda inconstitucionalidad del art. 145,3 de la Ley General Tributaria.

El intento del Tribunal Constitucional de salvar una declaracin de esta ndole que implicara infraccin del derecho a la presuncin de inocencia del art. 24 de la Constitucin, vaciando de contenido el precepto para eludir su inconstitucionalidad, constituye una maniobra sospechosa que pudiera dar lugar a malas interpretaciones que el Tribunal Constitucional a toda costa debe de evitar.

Hubiera sido menos traum tico para la Ciencia Jurdica, para el prestigio del Tribunal Constitucional y para el cumplimiento de las funciones que le incumben en el orden social y poltico, haber utilizado el bistur de la inconstitucionalidad del precepto que no el b lsamo sedante de esta inesperada interpretacin.

Mi anterior indicacin en el sentido de que la publicacin de la Ley General Tributaria en lo que se refiere al art. 145,3 debe ir acompaada de la coletilla interpretativa de la sentencia que comentamos, no es digna de desprecio. El rgano sancionador que se encontrara en el procedimiento como nico medio de prueba el acta de la Inspeccin de los Tributos sin que el acusado haya podido o querido presentar ninguna prueba de descargo, a la luz del art. 145,3 de la Ley General Tributaria y sabedor de que el Tribunal Constitucional la declar conforme a la Constitucin, con toda seguridad se sentira obligado por el Ordenamiento Jurdico a sancionar. Sin embargo, en la medida en que el Tribunal Constitucional -de modo contrario al sentido comn y a la recta razn- entiende que el art. 145,3 debe de interpretarse como una disposicin respetuosa con la libre valoracin de la prueba, debemos de concluir, aunque no lo diga expresamente la sentencia del Tribunal Constitucional, que el rgano sancionador en esa circunstancia no est obligado a sancionar.

II. EL DELITO FISCAL

Artículo 305: “1. 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 de retribuciones en especie 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 quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas interpuestas de manera tal que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de los defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a los doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se comentan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía de lo defraudado excediere de cincuenta mil ecus.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con

carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

Llamamos al supuesto recogido en el artículo 305 **delito fiscal** porque se corresponde sustancialmente -con las modificaciones que luego veremos- con el derogado artículo 319 que se ubicó en el Código penal bajo esa misma rúbrica. Por otra parte, esta denominación no dificulta la distinción de los delitos del artículo 305 con el resto de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social que se describen en el nuevo Título sobre éstos, ya que en estos casos se recogen comportamientos de nueva creación con un nombre específico.

1. Bien jurídico

El bien jurídico protegido en el delito fiscal es -según la doctrina dominante²⁰- el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el **Erario Público**.

Hay que señalar, sin embargo, que la concreción del bien jurídico tutelado en estos delitos

²⁰ Es opinión común: BAJO FERNÁNDEZ, M., Derecho penal económico, pág. 556; el mismo, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 37; BAJO FERNÁNDEZ, M./SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 37. CÓRDOBA RODA, J., en Comentarios a la Legislación penal, III, pág. 1008. MARTÍNEZ PÉREZ, C., en Comentarios a la Legislación penal, VII, pág. 243; MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES, G./VALLE MUÑIZ,, Comentarios al Nuevo Código penal, pág. 1367. MORILLAS CUEVA, en COBO DEL ROSAL, (Dir.), Curso de Derecho penal español - Parte especial I, pág. 864. MUÑOZ CONDE, F., Derecho penal - Parte especial, pág. 893. RODRÍGUEZ MOURULLO, G., Presente y futuro del delito fiscal, pág. 53; el mismo, en Comentarios a la Legislación penal, II, pág. 257. SUÁREZ GONZÁLEZ, C., en RODRÍGUEZ MOURULLO, G./JORGE BARREIRO, A., Comentarios al Código penal, pág. 872. QUERALT, J., Derecho penal español - Parte especial, pág. 451. SAMSON, en FRANZEN/GAST/SAMSON, Steuerstrafrecht, § 370 AO, NM 10 a. GÖGGERLE, en KREKELER/TIEDEMANN/ULSENHEIMER/WEINMANN, Handwörterbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, (voz: Steuerhinterziehung), pág. 3. KOHLMANN, Steuerstrafrecht Kommentar, § 370 AO, NM 9.2.

no es una cuestión pacífica en la doctrina. En este sentido, una corriente doctrinal entiende que se está protegiendo la *Hacienda Pública* en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público²¹. También se sostiene que por medio del bien jurídico del Erario Público o la Hacienda Pública se protegen directamente otros bienes jurídicos o intereses más difusos, como las *funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de Derecho*²². Desde otro punto de vista, hay autores ²³ que entienden que el bien jurídico protegido en el delito fiscal lo constituye el *deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado* derivado del artículo 31.1 CE. También tomando como punto de partida el artículo 31 CE se entiende que la protección penal se identifica así con un determinado interés público estatal: la *aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos*, que se encuentra relacionado con interés genérico de la Hacienda Pública como lo es la percepción de los ingresos correspondientes a cada uno de los impuestos que integran el sistema tributario²⁴.

Pues bien, a nuestro juicio, todos estos objetos de protección aparecen como tal en un segundo plano, siendo el patrimonio de las Haciendas públicas el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito. De ahí que la STS de 12 de marzo de 1985 no dude en advertir que “se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado, o de las entidades locales o autonómicas”.

21 BOIX, J., en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte Especial, pág. 526. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 893. GRACIA MARTÍN, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, págs. 275 ss.; el mismo, “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario”, págs. 189 ss. MORALES PRATS, “Acotaciones a la Reforma Penal en la Esfera Tributaria: Aspectos dogmáticos y Político-Criminales”, pág. 5.

22 ARROYO ZAPATERO, Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, pág. 93. PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones tributarias, págs. 71 ss; el mismo, Derecho financiero y tributario, Parte general, pág. 289.

23 BACIGALUPO, E., “El delito fiscal en España”, pág. 82; el mismo, “El nuevo delito fiscal”, págs. 884 s.; el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., (Dir.), Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3098.

24 (PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, pág. 73. AYALA GÓMEZ, El delito de defraudación tributaria, pág. 104. MESTRE DELGADO, La defraudación tributaria por omisión, pág. 109)

El delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico en el Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una **política económica social** que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta Nacional, etc. Y, en todo caso, **no** es el **derecho de crédito** -que la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local ostenta como contrapartida de la deuda tributaria del contribuyente-, lo que constituye objeto de protección directa en el delito fiscal, sino el patrimonio, como prueba la necesidad del perjuicio patrimonial, como veremos más adelante. En otras palabras, no basta con lesionar el derecho de crédito, sino que es necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local.

La trascendencia que para el orden económico, y la política económica de un gobierno, tiene el delito fiscal, ha provocado cierto rechazo doctrinal en lo que respecta al paralelismo que se quiere encontrar entre el delito fiscal y el **delito de estafa**, concretamente en lo relativo al bien jurídico protegido²⁵. Pero, obsérvese que la simetría con el delito de estafa consiste simplemente en que en el delito fiscal existe una defraudación -un engaño y un perjuicio- sin que la identificación vaya más allá. En este sentido, el delito fiscal, no es una forma de estafa caracterizado por perjudicar al Erario Público, sino un delito totalmente distinto aunque con fórmulas engañosas o de fraude que necesariamente le asimilen en algunos aspectos a la estafa. Ahora bien, de todas maneras es cierto que una infracción que lesiona el Erario Público provoca, de rechazo, una serie de consecuencias que afectan a todo orden socioeconómico.

Con el delito fiscal y con el perjuicio producido en el Erario Público se están menoscabando las *posibilidades de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa*. Obsérvese, por otra parte, que con el delito fiscal el infractor incumple un deber constitucionalmente consagrado en el artículo 31, de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo

²⁵ Vid. En este sentido, críticamente BACIGALUPO, E., “El delito fiscal en España”, pág. 82; el mismo, “El nuevo delito fiscal”, págs. 884 s; el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., (Dir.), Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3098.

con la propia capacidad económica. Sin embargo, por otro lado, el propio artículo 31 de la Constitución, observa que este deber del ciudadano guarda un equilibrio correlativo con el deber impuesto al Estado de realizar un gasto público conforme al principio de equidad, eficiencia y economía. El desequilibrio de esta balanza, bien porque el Estado no despliega una política de gasto público justa, traerá como consecuencia un “**desorden económico**” caracterizado, por un lado, por la indisciplina fiscal del contribuyente y, por el otro, por la represión injusta del fraude fiscal. Dicho de otro modo, el patrimonio, el Erario Público, sólo es digno de protección a través del delito fiscal en la medida en que represente intereses colectivos reconocidos en la Constitución²⁶.

El **sujeto pasivo** del delito lo será el Estado o ente autonómico, foral o local que, según los casos, “aparece como sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, acreedor de la prestación pecuniaria en que consiste normalmente el contenido de tal obligación”²⁷, y cuyo patrimonio ha sido lesionado.

2. Comportamiento típico

La conducta típica del delito fiscal del artículo 305 consiste en *defraudar, por acción u omisión, 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 de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones en especie o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma.*

²⁶ BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), págs. Cap. I, NM 13; Cap. XVI, NM 16 ss.

²⁷ RODRÍGUEZ MOURULLO, “El delito fiscal en España”, pág. 721.

El aspecto nuclear del tipo lo constituye la **defraudación**, que se viene entendiendo por la doctrina en el genérico sentido de la rúbrica del capítulo VI del Título XIII del Código penal, es decir, como *perjuicio patrimonial causado mediante engaño*²⁸. La Ley, sin embargo, no castiga como delito fiscal todo perjuicio sufrido por el Erario Público a consecuencia de un engaño, sino sólo el causado mediante ciertas formas de comisión: a) la elusión de determinados pagos, b) la obtención indebida de devoluciones y c) el disfrute indebido de beneficios fiscales.

A continuación veremos detenidamente cada uno de los elementos del comportamiento típico: el engaño, el perjuicio y las modalidades de comisión.

1) Engaño

En el artículo 305 el **engaño** tiene el mismo sentido genérico que en la estafa²⁹ con la diferencia de que mientras en ésta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que

²⁸ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Derecho penal económico, pág. 557; BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 45; BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 45. BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 530; el mismo, Los delitos contra la hacienda pública, pág. 85. BUSTOS, Delitos contra la Hacienda pública, pág. 33. PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, pág. 108. QUINTERO OLIVARES, El nuevo delito fiscal, pág. 1318. RODRÍGUEZ MOURULLO, en Comentarios a la Legislación penal, II, pág. 259. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal, VII, pág. 261. LAMARCA, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, pág. 768. SUÁREZ GONZÁLEZ/HERRERA MOLINA, Delito fiscal y Constitución, pág. 771.

²⁹ Lo que no significa en absoluto que se trate de caracterizar al delito fiscal como una modalidad de estafa, como equivocadamente ha interpretado BACIGALUPO, E., “El delito fiscal en España”, págs. 84 ss.; el mismo, “El nuevo delito fiscal”, págs. 884 ss.; el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3096. En sentido contrario, GIMBERNAT, “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, págs. 351 ss. GRACIA MARTÍN, La configuración del tipo objetivo de evasión fiscal en el derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, pág. 289. MESTRE DELAGADO, La defraudación tributaria por omisión”, pág. 23.

sea idóneo para inducir a error³⁰, en el delito fiscal la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión (elusión del pago de tributos, la elusión del pago de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie también y la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales). De todo ello deduce la doctrina que, al igual que en el delito de estafa, el **simple incumplimiento** de los deberes fiscales es atípico mientras que no concurra una concreta *mise en scène*³¹, una maniobra falaz susceptible de inducir a error³².

La sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real de 26 de noviembre de 1982, exige claramente la existencia de un engaño, mendacidad o artificio, que provoque un daño patrimonial o injusto en la línea de los delitos de defraudación. Manifestándose también en el mismo sentido la STS de 12 de marzo 1985.

Estas genéricas observaciones sobre el concepto de engaño, han de servir para resolver uno de los problemas más importantes que presenta la interpretación del tipo del delito fiscal: si puede

³⁰ BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. VII, NM 28. BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. VII, NM 28.

³¹ RODRÍGUEZ MOURULLO, “El delito fiscal en España”, pág. 710. En sentido contrario, LAMARCA, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, págs. 776 s. PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria doctrina, págs. 115 s. GRACIA MARTÍN, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, págs. 280 ss. GIMBERNAT, “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, págs. 352 s. También es doctrina mayoritaria en Alemania, por todos, SAMSON, en FRANZEN/GAST/SAMSON, Steuerstrafrecht, § 370 AO NNMM 55, 163.

³² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal, VII, pág. 249. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 895. BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 529. En sentido contrario, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que entiende el delito fiscal como un delito de omisión pura; cfr. al respecto, por ejemplo, SSTS 8 marzo 1988, 20 noviembre 1992. Ver *infra* apartado C) Modalidades de comisión, apartado a) defraudación por acción u omisión.

entenderse “defraudación” del artículo 305 el llamado fraude de Ley. Se dice que un hecho se realiza con **fraude de Ley** cuando se produce un resultado contrario a la Ley, pero amparado por otra disposición de finalidad diferente. De este modo, se requiere el concurso de dos normas: una, la norma defraudada, que es la destinada a regular el supuesto, y otra, la norma de cobertura, en la que se pretende apoyar el acto³³.

Piénsese, por ejemplo, en la domiciliación del sujeto pasivo de la obligación tributaria en un lugar geográfico mejor tratado fiscalmente; la transmisión de la propiedad mediante la constitución e inmediata disolución de una Sociedad; transmisión de una propiedad que genera plusvalía interponiendo otra compraventa intermedia con un comprador que compensa aquélla con una minusvalía; conversión de un acreedor en accionista de la sociedad deudora mediante ampliación de capital, con el fin de hacer más barata fiscalmente la futura herencia a su fallecimiento, etc. Que en estos casos se “elude el pago de tributos” es indudable. La pregunta, sin embargo, ha de formularse en el sentido de si tal forma de evasión o elusión constituye también defraudación, “engaño” del artículo 305 CP.

En realidad, en los supuestos de “fraude de Ley” el perjuicio que pudiera sobrevenir a la Hacienda Pública no es consecuencia del engaño construido por el contribuyente, sino de una deficiencia de técnica legislativa³⁴. Ni la Hacienda Pública incurre en error alguno, ni el contribuyente realiza maniobra alguna idónea para producir tal efecto, pudiendo incluso, obrar con total transparencia invocando la norma de cobertura. La ausencia de una relación causal entre la argucia del administrado y el posible error en que pudiera incurrir la Hacienda o perjuicio, hace que el comportamiento no pueda considerarse como forma de defraudación.

³³ BAJO FERNÁNDEZ, Derecho penal económico, pág. 558. TIEDEMANN, “...”, ZstW 86, 1974, págs. 916 ss.; el mismo, “...”, JuS 1989, pág. 696; el mismo, en KREKELER/TIEDEMANN/ULSENHEIMER/WEINMANN, Handwörterbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, (voz: “Umgehung”), pág. 1; el mismo, Lecciones de Derecho penal económico (comunitario, español, alemán), págs. 162 ss. SCHÖNKE/SCHRÖDER-LENCKNER, StGB, § 264, NM 46.

³⁴ En el mismo sentido, TIEDEMANN, Lecciones de Derecho penal económico (comunitario, español, alemán), pág. 164.

Esta interpretación coincide, además, con las necesidades político-criminales que reclaman, a lo sumo, la aplicación de la norma eludida con el “fraude de ley” (artículo 6.4 Cc.)³⁵ -solución que adopta el artículo 24 LGT- pero nunca la reacción penal por ausencia, normalmente, del desvalor de acción en la conducta.

La jurisprudencia no parece ir por este camino³⁶ lo que no impide que manifestemos nuestra opinión doctrinal al respecto, fundadamente en contra de la corriente jurisprudencial.

Em ocasiones se confunde el fraude de ley con los **actos o negocios simulados** en los que el sujeto, ausente otra norma que le diera cobertura, simplemente falsea la realidad para que con tal simulación se le aplique una norma que no le corresponde ni por la letra ni por el fin de la misma³⁷. Es evidente que estos casos entran de lleno dentro del art. 305 del Código penal³⁸

El engaño puede cometerse, según expresa indicación del texto legal, **por acción o por omisión**. Pretende el Código penal, de este modo, zanjar la discusión doctrinal que se mantuvo con el texto anterior. Digo doctrinal y no jurisprudencial, porque los tribunales ya se habían decantado a favor de la omisión con anterioridad³⁹.

³⁵ Según algunos autores -TIEDEMANN, Lecciones de Derecho penal económico (comunitario, español, alemán), pág. 164; ARROYO, CPC 24/1984, pág. 679; BOIX, RGD 512/1987, pág. 2294- las previsiones del Código civil sobre el fraude de ley y abuso del derecho (artículo 7.2 Cc.) no son aplicables como principios generales en el Derecho penal económico.

³⁶ Claramente, en contra STS 29 enero 1991.

³⁷ MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda pública, 2ª ed. Madrid 1999, pág.83.

³⁸ Al lado de los actos simulados y el fraude de ley se encuentra también la **economía de opción**, que se produce cuando la conducta puede subsumirse en diferentes normas, eligiendo el contribuyente aquélla que le sea más económica. En este último abanico de supuestos la ley no responde con sanciones. Admite la opción que realice el contribuyente. Vid. MUÑOZ BAÑOS, cit., pág.82.

³⁹ SSTs 29 de junio de 1985, 2 de marzo 1988, 26 de noviembre de 1990, 20 de noviembre 1991.

Al configurar el art. 305 también la conducta de **omisión**, hace innecesario recurrir a la figura de comisión por omisión. Por lo tanto, es obligatorio extraer las consiguientes conclusiones que se derivan del carácter dogmático básico de los delitos de omisión⁴⁰, es decir, de su naturaleza de delitos de infracción de deber⁴¹, cuyo contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción: en el delito fiscal ese deber no está contenido en la Ley penal, dado que como ley penal en blanco⁴² se trata de un tipo de características especiales. La conducta típica consiste pues en la infracción de un deber de una norma tributaria no expresada en la ley penal. Para poder aplicar el artículo 305 es necesario remitirse a la Ley fiscal del tributo en cuestión, pues es allí donde se define el hecho imponible y la obligación tributaria que de éste surge⁴³. Por lo tanto, la realización de la conducta típica de un delito de omisión exige tres elementos: a) la situación de hecho de la que surge el deber de actuar, es decir, en este caso estar obligado por la ley tributaria al pago de un tributo; b) la elusión del pago debido y c) haber tenido la posibilidad de hecho de realizar la declaración veraz del impuesto debido.

⁴⁰ Últimamente, BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3098.

⁴¹ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3098. ROXIN, Täterschaft und Tatherrschaft, págs. 352 ss. y 459 ss.; el mismo, Strafrecht Allgemeiner Teil, págs. 275 s. JAKOBS, Strafrecht Allgemeiner Teil, pág. 220. GIMBERNAT, Estudios de Derecho penal, pág. 307. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 825.

⁴² Cfr. Sobre la problemática de las leyes penales en blanco, BACIGALUPO, E., “Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco”, AP 1994/núm. 23, págs. 449 ss.

⁴³ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, págs. 3099 s., donde advierte de la necesidad de distinguir entre el deber de pagar y el reconocimiento de la deuda fiscal. Según este autor *no pagar o no declarar* no da por sí solos lugar a una omisión típica. Por el contrario, la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma. Consecuentemente, el caso del que simplemente no paga sólo dará lugar a una infracción administrativa prevista en el artículo 79 a) LGT; lo mismo ocurre con el caso de quien paga omitiendo la declaración (infracción del artículo 78.1 LGT).

El comportamiento **omisivo** en el delito fiscal reviste una especial trascendencia práctica por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente en algún momento alguna declaración e, incluso, la liquidación. La cuestión estriba en saber si el art. 305 incluye toda omisión y, en concreto, la omisión del deber de declarar, que por sí sola implica la infracción descrita en el artículo 78.1 a) LGT, o la falta de ingreso, que constituye la infracción (grave) del artículo 79 de la misma Ley.

Así parece entenderse en las SSTS de 2 de marzo 1988 y de 20 de noviembre de 1992, cuando observan que la defraudación tributaria “consiste en la simple omisión del sujeto tributario, sin necesidad de la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o *mise en scène*” y “que el delito se comete aunque en la omisión no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso”⁴⁴.

En sentido afirmativo, admitiendo el delito fiscal en estos casos de omisión, se pronuncia Rodríguez Mourullo, apoyando tal conclusión en la existencia de un deber específico de declarar, por lo que “la omisión de la prestación de declaración adquiere, así, un valor *concluyente* que la convierte en medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar a la Hacienda”⁴⁵. A nuestro juicio dicho razonamiento es acertado⁴⁶, si bien parece conveniente hacer

⁴⁴ De la misma forma que la Jurisprudencia admite también la estafa omisiva, cfr. SSTS 20 de septiembre 1992, 17 octubre 1994, 18 de mayo 1995.

⁴⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, “El delito fiscal en España”, págs. 717 s.

⁴⁶ No así la argumentación utilizada por MARTÍNEZ PÉREZ, El delito fiscal, pág. 263., para sustentar la misma tesis, consistente en tratar de derivar el deber jurídico de actuar - es decir, de declarar-, del artículo 31 de la Constitución. Entendiendo que los deberes a que hace referencia el artículo 31 no implican mandatos en sentido estricto, en cuanto que dicho precepto constitucional no es una norma completa y directamente aplicable. Resultaría incorrecto que el deber del contribuyente se apreciara como fundamentador de un deber de garantía a efectos de la tipicidad de la comisión por omisión, cuando los deberes impuestos al Estado en el mismo precepto no pueden llegar a provocar efectos tan sumamente

una observación: El perjuicio, el error, en definitiva, la defraudación sufrida por la Hacienda, ha de ser consecuencia del engaño y no consecuencia de otras circunstancias como es el caso, que expusimos en otra ocasión⁴⁷, de la estúpida credulidad o ignorancia, en palabras de Groizard. De este modo, si el error en que incurre la Hacienda procede de la ausencia de iniciativas administrativas que podían esperarse para subsanar la falta de declaración del contribuyente, debemos entender que falta un elemento de la defraudación que es la relación de causalidad. En tal caso el error, en definitiva, el perjuicio y la defraudación, son consecuencia, aunque no de la estúpida credulidad, sí de inoperancia por parte del presuntamente engañado. Ahora bien, si las actuaciones administrativas esperadas no hubieran tampoco subsanado el error, en cuanto que el contribuyente había realizado las maniobras oportunas (*mise en scène*) para evitarlo, entonces existe engaño y existe fraude. Tal es el caso de quien realiza hechos de ocultación de bienes en la contabilidad, falsedades documentales que oculten el hecho imponible o, en definitiva, obstruyan la labor investigadora. Sólo así concurre un desvalor de acción en la omisión, susceptible de equipararla en gravedad con las defraudaciones positivas y, por otra parte, sólo así se constata sin discusión la idoneidad del engaño para inducir a error.

De todos modos, es obligada la interpretación sistemática entre el art. 78.1 a) de la LGT que sanciona la simple omisión de la declaración, el art. 310 que castiga ciertas falsedades contables cuando se omite la declaración y el art. 305, ambos del Código penal, que castiga el delito fiscal omisivo. A mi juicio, la simple omisión de la declaración cuyo desconocimiento para la Hacienda se deriva de la inoperancia y desidia de la Administración Tributaria, sólo puede corregirse con la sanción administrativa de la LGT. En otro caso, se produce un concurso de normas entre el art. 305 y el 310 que la jurisprudencia viene solucionando a favor del primer

trascendentes en el derecho positivo. Los deberes del artículo 31 de la Constitución no son de los que dan lugar al nacimiento de un deber de garantía a efectos de tipicidad de la comisión por omisión.

⁴⁷ BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. VII, NM 30; BAJO FERNÁNDEZ/PÉREZ MANZANO, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. VII, NM 30.

precepto. Yo creo que, cuando se producen los artificios contables del art. 310, debe sancionarse la omisión por este precepto y sólo cuando se ocasionen otras circunstancias determinantes del error en la Hacienda pública debe aplicarse el precepto más severo que encierra el art. 305.

En conclusión, un supuesto en el que no exista engaño o fraude no es punible, con independencia de que implicara infracción administrativa de la LGT por la vía del art. 78. Tal sería el caso de quien, cumpliendo con la normativa mercantil, contable y fiscal, presenta la autiliquidación del impuesto IRPF sin efectuar a continuación el pago por razones “de conciencia”, como pudieran ser la negativa a colaborar con los planes bélicos del Gobierno o la compra o fabricación de armas. Este sería una materia de infracción administrativa por omisión, nunca punible por faltar el desvalor de acción, es decir, el fraude o engaño exigido en el tipo del art. 305.

B) Perjuicio

El artículo 305 exige la producción de un **perjuicio** a la Hacienda Pública que exceda de quince millones de pesetas. Esto no significa que sea lícita la defraudación inferior a dicha cantidad, sino que deja de ser delito para convertirse en simple infracción administrativa. La cuantía del perjuicio no sólo fija el límite entre delito y la infracción administrativa, sino que además condiciona la pena de multa a imponer (no así la privativa de libertad) que oscila entre el tanto y el séxtuplo de la citada cantidad.

Un sector doctrinal entiende que el perjuicio constituye una **condición objetiva de punibilidad**⁴⁸ lo que significaría, en consecuencia, que no sería necesario que dicha cuantía sea

⁴⁸ BACIGALUPO, E., “El delito fiscal en España”, pág. 93. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 896. PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones tributarias en materia tributaria, pág. 131. ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, “ El delito fiscal”, pág. 10. ARROYO, Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones, pág. ????. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, Todo sobre el

abarcada por el dolo del autor ni sería posible apreciar las formas imperfectas de ejecución. Por el contrario, otro sector doctrinal, en el que nos incluimos, entiende que la cuantía es un **elemento del tipo**⁴⁹ con todas las consecuencias que ello implica, como la exigencia de que sea abarcado por el dolo del autor, ya que ni el perjuicio es una condición ni puede negarse que es consecuencia causal del comportamiento realizado⁵⁰. Las consecuencias de una u otra interpretación se ponen de manifiesto en materia de **error**: si se sostiene que la cuantía es un elemento del tipo, el error invencible sobre la misma excluirá automáticamente, como establece el artículo 14.1 CP, el dolo, pues el autor no habría tenido conocimiento sobre un elemento del tipo y si el error es evitable también quedará impune por no existir pena del delito fiscal imprudente. Por el contrario, si se entiende que se trata de una condición objetiva de punibilidad -por lo tanto, independiente del dolo- la relevancia del error no se debe excluir de forma automática⁵¹. La discrepancia doctrinal

fraude tributario, pág. ????. DEL POZO LÓPEZ/ARNAU ZAROA, “Anotaciones sobre el delito fiscal”, pág. 414. LAMARCA, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, pág. ????. En la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cfr. STS 27 diciembre 1990.

⁴⁹ BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 58. BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 58. AYALA GÓMEZ, El delito de defraudación tributaria: artículo 349 CP, pág.???. GRACIA MARTÍN, La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal, pág. ????. BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 534. BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN, Comentarios al Código penal, pág. 1512. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal VII, pág. 266. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al Nuevo Código penal, pág. 1380. POLAINO NAVARRETE, “El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal”, págs. 179 s. SUÁREZ GONZÁLEZ/HERRERA MOLINA, “Delito fiscal y Constitución”, pág. 750. En este sentido, entre otras, STS 2 marzo 1983.

⁵⁰ Vid. Por todos, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal VII, pág. 266.

⁵¹ En este sentido, BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., (Dir.), Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3106; el mismo, Curso de Derecho penal económico, pág. 223, quien entiende que la relevancia del error no se debe excluir de forma automática, sino que también el error evitable sobre la desaprobación jurídico penal debe ser relevante para la exclusión de la punibilidad y, en tales casos, cabría la aplicación analógica *in bonam parte* del artículo 14.3 CP.

sobre la calificación de la cuantía ha trascendido también al plano jurisprudencial⁵².

El perjuicio se determina por la cuantía de lo impagado en caso de elusión de tributos o por el importe de la devolución indebidamente obtenida o del beneficio fiscal indebidamente disfrutado. En el primer caso, sin embargo, queda aún por precisar si debe atender al impago de la **cuota tributaria**⁵³ que define el artículo 55 LGT -que se encuentra constituida por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta-, o a la totalidad de la **deuda tributaria**⁵⁴ que según el artículo 58 de la misma Ley está compuesta no sólo por la cuota tributaria, sino también por los recargos legalmente exigibles sobre las bases o cuotas, el interés de demora que será legal del dinero, el recargo por aplazamiento o prórroga, el recargo de apremio y sanciones pecuniarias.

Al incluir la deuda tributaria las propias sanciones pecuniarias indica que debe descartarse como criterio de referencia para la determinación del perjuicio, ya que “sería absurdo imputar como cantidad defraudada las sanciones pecuniarias que aparecen precisamente como consecuencia jurídica de la defraudación”⁵⁵. Tampoco tiene sentido incluir el importe de los intereses de demora y los recargos por aplazamiento, prórroga o apremio. Un sector doctrinal quiere fundamentarlo en el hecho de que aquí se trata de fijar la cantidad defraudada en el momento de presentar la *declaración* y no la cantidad debida al momento de apreciar la *liquidación* definitiva. El argumento parece conducir al entendimiento, a nuestro juicio erróneo, de

⁵² Por ejemplo, se entendió como elemento del tipo en STS 2 de marzo de 1983 y como condición objetiva de punibilidad en STS 27 de diciembre 1990.

⁵³ En este sentido, QUINTERO OLIVARES, “El nuevo delito fiscal”, pág. 1321. CÓRDOBA RODA, “El nuevo delito fiscal”, pág. 930.

⁵⁴ En este otro sentido, ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, “El delito fiscal”, pág. 16. FERNÁNDEZ CUEVAS, “El delito fiscal en la Ley 50/1977”, en VV.AA, Medidas urgentes de Reforma fiscal, pág. 306.

⁵⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, “El delito fiscal en España”, pág. 719. En sentido contrario, JAÉN VALLEJO, en Curso de Derecho Penal económico, pág. 244.

que el delito se consuma antes de la liquidación definitiva. Por eso parece más acertado razonar en el sentido de que los intereses de demora y los recargos no son consecuencia del fraude, en concreto del “engaño”, sino de otras circunstancias, por lo que no deben ser contabilizadas para determinar la cuantía del perjuicio.

Ahora bien, por **cuota** deberá entenderse no sólo la definida en el artículo 55 LGT, sino también los recargos legalmente exigibles a que se refiere el artículo 58.2 a) dando lugar a la llamada cuota de formación compleja⁵⁶. La razón estriba en que los recargos legalmente exigibles sobre las bases o las cuotas son “cuotas tributarias que se unen a la cuota que se liquida”, mientras que el interés de demora, los recargos por aplazamiento o prórroga y las sanciones pecuniarias “constituyen prestaciones accesorias”⁵⁷.

Otro sector doctrinal entiende que la razón de la inclusión de estos recargos estriba en que son percibidos por el mismo titular del crédito tributario, de modo que si se dieran recargos que no fueran percibidos por el mismo titular, no podían ser computados⁵⁸.

El artículo 305.2 establece los *criterios de determinación de la cuantía*, según se trate o no de tributos periódicos, que, por afectar también a los problemas de concurso, estudiamos en dicho lugar. También tiene importancia para la determinación del perjuicio el momento de la consumación del delito a cuyo apartado igualmente nos remitimos.

Especial interés reviste en este sentido el *método fiscal del cálculo de la cuantía*. La LGT establece tres formas de cálculo (artículo 47) de la base imponible del impuesto que determina la

⁵⁶ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, “El delito fiscal en España”, pág. 720.

⁵⁷ CORTÉS DOMÍNGUEZ/MARTÍN DELGADO, Ordenamiento tributario español, págs. 435 s. En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia provincial de Murcia de 17 noviembre 1984, comentada por DE LA PEÑA VELASCO, págs. 305 s.

⁵⁸ En este sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal, VII, págs. 270 s.

deuda fiscal: a) la *estimación directa* (artículo 48), que se lleva a cabo sobre la base de declaraciones, documentos y datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente; b) la *estimación objetiva singular* (artículo 49), de carácter voluntario y cuando lo determine la Ley propia de cada tributo; y c) la *estimación indirecta* (artículo 50) que se lleva a cabo cuando no existen datos ni declaraciones y hay obstrucción o incumplimiento de las obligaciones contables. Los dos primeros métodos no ofrecen dificultad alguna. La estimación indirecta, por el contrario, no es aplicable sin más al proceso penal⁵⁹. Si bien son admisibles en el proceso penal las pruebas indirectas o de indicios, el artículo 50 LGT permite estimaciones indirectas que difícilmente cumplirán con los requisitos de validez de las pruebas indirectas en un proceso penal. Especialmente no sería aplicable al proceso penal los criterios contenidos en los apartados b) y c) del artículo 50 LGT, en los que se remiten a “los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compensarse en términos tributarios” y “a los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes”⁶⁰. Estos criterios comparativos no se ajustan a las máximas de la experiencia que permiten legitimar la prueba sobre los hechos con respecto del principio *in dubio pro reo*⁶¹. En definitiva, es admisible la prueba de indicios, sometida a las exigencias que la jurisprudencia viene exigiendo al respecto, pero los criterios del artículo 50 LGT no pueden reemplazar en ningún caso los requisitos de legitimidad de la prueba de indicios, ni dejar de lado el principio de personalidad de las penas⁶².

⁵⁹ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, págs. 3106 s.

⁶⁰ En sentido contrario, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, “Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal”, pág. 1015.

⁶¹ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, págs. 3106 s. CABAÑAS GARCÍA, La valoración de la prueba en el proceso civil, págs. 56 ss. Y 206 ss.

⁶² BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), nota 3, pág. 605.

La determinación de la cuantía es una cuestión propia del proceso penal⁶³. El artículo 77.6 LGT establece la vinculación de la Administración a la determinación de los hechos probados y a la determinación de la cuantía llevadas a cabo por parte de juez penal. En los supuestos en los que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, se deberá abstener de proseguir el procedimiento administrativo mientras la justicia penal no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio fiscal⁶⁴. De lo contrario, una cuestión de prejudicialidad tributaria y un consiguiente sometimiento de la justicia penal al cálculo de la deuda fiscal determinada por la Administración, significaría una renuncia del control judicial de la misma y sería contrario al artículo 106.1 CE, en el que se establece que “los Tribunales controlarán (...) la legalidad de la actuación administrativa”⁶⁵.

C) Modalidades de comisión

a) Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie

⁶³SSTS 30.1.1991, 5.11.1991, 3.12.1991 y 24.32.1993, entre otras.

⁶⁴ RD 2631/1985, de 18 de diciembre, regulador del procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, artículo. 10.RD 1398//1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (de aplicación supletoria), artículo 4.

⁶⁵ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3107; el mismo, en Curso de Derecho penal económico, pág. 224. RANCAÑO MARTÍN, “El procedimiento por delitos de defraudación tributaria”, pág.

Eludir equivale, según el diccionario, a “evitar una dificultad” o “hacer vana o frustrar una cosa por medio de artificio”. Esta segunda acepción tiene especial utilidad en la tarea exegética del artículo 305 porque recalca la exigencia típica de fraude, y, por tanto, de engaño. Queda así confirmada la atipicidad de los comportamientos que se recogen bajo la denominación de fraude de Ley⁶⁶.

Desde la reforma de 1985 se ha sustituido la palabra “impuesto” utilizada por el derogado artículo 319, por la de **tributos**, con lo cual la vieja polémica doctrinal⁶⁷ sobre el significado de la palabra impuesto, ha quedado zanjada, de modo que en la actualidad, el objeto de la elusión va referido tanto a las tasas, como a las contribuciones especiales y a los impuestos, que son las tres clases de tributos a los que se refiere el artículo 26 LGT. Sin embargo, no se abarcan otros conceptos como los intereses, recargos o sanciones (artículo 58 LGT).

En este contexto se plantea la interesante cuestión suscitada por algunas sentencias recientemente⁶⁸ sobre la posibilidad de gravar hechos constitutivos de delito; o dicho con otras palabras, si es posible que **ganancias ilícitamente obtenidas** puedan considerarse tributos, es decir, renta o incrementos de patrimonio a efectos, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, y su impago pueda dar lugar a la comisión de un delito fiscal.

Así lo ha entendido la **jurisprudencia** últimamente en el caso de la STS de 21 de diciembre de 1999 (caso “Roldán”). De los hechos probados del caso surge que el

⁶⁶ Vid. Supra.

⁶⁷ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Derecho penal económico, pág. 563.

⁶⁸ SAN, 27.9.1994 (“*caso Nécora*”). SAP Madrid (Secc. 6ª), 24.12.1998, (“*caso Roldán*”), STS 21.12.1999 (“*caso Roldán*”).

acusado no declara como rentas beneficios procedentes de dinero obtenido como consecuencia de hechos constitutivos de delito de malversación, cohecho y estafa. Entiende la Sentencia que dicho dinero constituye, por lo tanto, un incremento de patrimonio no declarado eludiendo así el pago de tributos a los que el acusado estaba obligado. La sentencia condena al acusado por los delitos antes mencionados así como por delito fiscal.

Varios y de distinta índole son los argumentos esgrimidos a favor de esta tesis. En primer lugar, el contenido del art. 28 de LGT según el cual el tributo se exigirá independientemente de la forma o denominación que los interesados le hayan dado al hecho imponible y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez⁶⁹. De ahí se quiere deducir la indiferencia que la Ley tributaria mantiene frente a la licitud o ilicitud del hecho imponible y, por ende, la voluntad legal de someter a tributación los hechos ilícitos.

De otra parte se utiliza el argumento, tanto por la jurisprudencia⁷⁰ como por la doctrina científica⁷¹, de que otra cosa atentaría contra los principios de capacidad contributiva y de igualdad. En efecto, el hecho de que el art.31 de la CE imponga al ciudadano el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público conforme a su *capacidad contributiva*, no podría excluirse la ganancia ilícita porque con dicha ganancia el ciudadano es más capaz. En este contexto se agrega que la licitud o ilicitud de las ganancias que producen riqueza no tienen ninguna influencia sobre la capacidad contributiva, ya que el incremento de riqueza es un mero dato económico,

69 En sentido similar se pronuncia el # 40 de la Ley Tributaria alemana (Abgabeordnung).

70 SAN 27 noviembre 1994, STS 7 diciembre 1996 y 21 diciembre 1999, SAP Madrid (Sec.6ª) 24 febrero 1998.

71 Vid. Ampliamente SOLER ROCH, la tributación de las actividades ilícitas, REDF, 85/1995 y sigs.

no jurídico⁷².

Asímismo, se sostiene que el *principio de igualdad*, ante el deber de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31 CE), prohibiría un tratamiento fiscal desigual y más desfavorable, del ciudadano honesto frente al que vulnera el Derecho, careciendo de sentido castigar por delito fiscal sólo al que obtiene beneficios lícitos y no castigar a quien los obtiene de forma ilícita⁷³.

Nosotros, por el contrario, sostenemos exactamente la posición contraria, también por diversas razones. En primer lugar, una de carácter ético consistente en que no se puede convertir al Estado en “cómplice” del delito del que se obtiene la ganancia que es sometida a tributación. En efecto, si el Estado considera que las ganancias derivadas de delito deben quedar sometidas a los deberes del art. 31 CE, estaría discurriendo en el sentido contrario al que se dirigen institutos jurídico-penales tales como la receptación o el blanqueo de capitales. Se quiere decir con esto, que el Estado realizaría conductas que cumplen, respecto al delito base, papeles parecidos a las que dan lugar a los delitos referidos. Precisamente, la razón que la

72 POPITZ, “Die Ideale im Recht und das Steuerstrafrecht”, AöR 40 (1921), págs. 129 ss. Y 134 ss.; el mismo, AO, § 5, Anm. 3 b). HEUER, FR 1963, págs. 3 ss., 22 ss. WÜRTEMBERGER, FR 1966, págs. 20 ss. WALZ, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg, 1980, págs. 302 ss. TANZER, en SÖHN (Ed.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln, 1980, págs. 227 ss., 239 ss. KLEIN/ORLOPP, AO 1977, München 1977, § 40, NM 1. COCIVERA, Guida alle imposte dirette, 3ª ed., Torino, 1956, pág. 394. ZAPPALÀ-LANZA, Imposta sui redditi mobiliari, s.n.l.d., pág. 126. GIANNETTA/SCANDALE/SESSA, Teoria e tecnica nell’acercamento del reddito mobiliare, 3º ed., Roma, 1966, págs. 15 s. Con ciertas dudas al respecto, HENSEL Steuerrecht, Berlin, 1924, pág. 60, nota 1, pág. 138, nota 3.

73 SOLER ROCH, “La tributación de las actividades ilícitas”, pág. 20. En este mismo sentido, fundamentalmente, SAN, 27.9.1994. SAP Madrid (Secc. 6ª), 24.2.1998, STS 21.12.1999. También se expresaba ya la doctrina alemana: POPITZ, “Die Ideale im Recht und das Steuerrecht”, págs. 139 s. BECKER, AO, 7. ed., 1930, Anm. 3 vor §79; el mismo, “Die Bedeutung der Notverordnung zur Sicherung der Wirtschaft und Finanzen für die Reichsabgabenordnung, die die AO ändern oder ergänzen”, StW 1931, 37 ss.. BALL, Steuerrecht und Privatrecht,

Ley encuentra para el castigo de los delitos de receptación y blanqueo de capitales es, probablemente, similar, a la esgrimida para que el Estado considere objeto de tributación las ganancias derivadas de un delito, o sea, no permitir que el delincuente se aproveche de los efectos del delito.

Pero, se comprueba inmediatamente que existe aquí un equívoco. Para conseguir que el delincuente no se aproveche de los efectos de un delito, léase malversación o cohecho, la fórmula no es la de someter tales ganancias a tributación y considerar, por ello, que ha cometido también un delito fiscal, sino imponerle las penas de *decomiso* y *multa* por el delito base y disponer igualmente *la responsabilidad civil* derivada del mismo delito de malversación y cohecho. Considerar que comete delito fiscal y exigir al delincuente el pago de la *cuota defraudada* es convertir al Estado en *receptor* aunque sea en sentido figurado.

A este respecto obsérvese que el art. 127 del Código penal decreta el decomiso no sólo de los instrumentos del delito como hacía el Código precedente, sino también de las *ganancias provenientes del delito*. Novedad que permite, en nuestro caso, considerar que las penas frente al delito base, son suficientes sin necesidad de apelar al subsiguiente delito fiscal, para nosotros imposible.

De otro lado, nos parece evidente que el art. 31 CE no está pensando en la *capacidad contributiva* del delincuente, por lo que argumentar que no castigar por delito fiscal es atentar contra la Constitución, es argumento fallido. Del mismo modo, resulta grotesco pretender que la Constitución quiere la *igualdad* de todos,

1924, pág. 82; el mismo, Einführung in das Steuerrecht, 3. ed., 1925, § 26, B I b).

delincuentes o no, en el tratamiento de las leyes. Porque la tesis de la igualdad prueba demasiado. En efecto, si somos iguales, delincuentes o no, frente al tratamiento tributario, es decir, frente a las leyes tributarias, también seremos iguales ante cualquier otra ley, lo que evidentemente no es así porque de la pena del delito base se derivan determinadas inhabilitaciones que no afectan más que al condenado delincuente.

Y, por último, en cuanto al art. 28 LGT, parece evidente que el precepto, al igual que la Abgabeordnung alemana, trata de evitar que posibles defectos formales del negocio jurídico o supuestos de fraude de ley, permitan la evasión impositiva. La pretensión de la norma delimitadora del hecho imponible, por ejemplo frente a la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades, no es gravar cualquier actividad económica, sino sólo aquella de carácter empresarial, profesional o artístico y cuyo ejercicio presupone su licitud (art. 5.4 c) LIRPF), excluyéndose aquéllas actividades que son contrarias al Ordenamiento jurídico⁷⁴.

Lo mismo ocurre con el Impuesto de Sociedades, ya que el Código de comercio impone la necesaria licitud del objeto social de las sociedades (arts. 117 y 118 Ccom.); de lo contrario se podría llegar, incluso, a la absurda conclusión de que las asociaciones ilícitas deberían pagar también el Impuesto de Sociedades.

Este criterio que nosotros mantenemos, coincide con el empleado en el ámbito del *Derecho comunitario* en el que la regla general es la aplicación inicial del

⁷⁴ En el mismo sentido MDGCHT, Consulta 319, 1 junio 1992.

impuesto y la corrección de esta aplicación si el hecho fuera ilícito⁷⁵(estupefacientes, contrabando, moneda falsa etc...). El TJCE mantiene una reiterada jurisprudencia en relación a derechos de Aduana o del IVA en la que sostiene que no puede surgir ninguna obligación tributaria en relación con productos excluidos del comercio intracomunitario y del circuito económico de la Unión Europea⁷⁶. Igualmente se aplica este criterio respecto a la importación de moneda falsa⁷⁷.

En contradicción con las tesis iniciales, otra jurisprudencia del TS español puede abrir una vía favorable a la tesis de que no hay delito fiscal en la elusión del pago de tributos por las ganancias ilícitamente obtenidas. Desde la STS 1 diciembre 1997 (Pleno) en los casos de importación de estupefacientes a nuestro país, debe apreciarse *únicamente* el delito de tráfico de estas sustancias sin que se considere cometido el delito de contrabando, porque en los “supuestos de introducción de droga en España desde el exterior, el art. 368 CP alcanza toda la ilicitud del hecho, pues no existe un interés fiscal defraudado”. Con anterioridad, fue tesis reiteradamente sostenida por el TS, la concurrencia en el hecho de dos delitos: uno de contrabando de mercancías y el otro de delito fiscal, porque –se entendía- sólo así se podría abarcar todo el injusto del hecho al existir dos bienes jurídicos afectados. En la actualidad una jurisprudencia ya constante⁷⁸, entiende que el castigo por doble

75 Vid. La norma a este respecto en art.2.2 Reglamento aduanero (CEE) 2144/87 del Consejo, 13 julio 1987.

76 Reiterada jurisprudencia en relación a *derechos de aduana* (Sentencias Horvath (5 de febrero de 1981, Asunto 50/80, Rec. pág. 385), Wolf (26 de octubre de 1982, Asunto 221/81, Rec. pág. 3681), Einberger I (26 de octubre de 1982, Asunto 240/81, Rec. pág. 3699), o del *IVA* (Einberger II (28 de febrero de 1984, Asunto 294/82, Rec. pág. 1177), Mol (5 de julio de 1988, Asunto 269, Rec. pág. 3627), Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (5 de julio de 1988, Asunto 289/86, Rec. pág. 3655).

77 STJCE 6 diciembre 1990.

78 SSTs 5. 12. 1997, 10. 12. 1997, 22. 12. 1997, 29. 12. 1997, 30 .12 .1997, 2. 2. 1998, 6. 2. 1998, 11. 3.1998, 9. 3. 1998.

vía vulnera el principio del *non bis in idem*. De algún modo, por lo tanto, se está evitando castigar por delito fiscal a consecuencia de las ganancias derivadas del delito base de contrabando.

La actual redacción del artículo 305 ha ampliado los contenidos del deber de pagar y lo extiende a la **cantidades retenidas o que se hubieran debido retener**. Esta inclusión pone fin a la disputa suscitada en la doctrina y la jurisprudencia anteriormente⁷⁹. La polémica la ocasionaban los casos en los que la retención era practicada y luego no ingresada (por ejemplo, a efectos del IRPF de los trabajadores por parte del empresario), discutiéndose si se debía calificar como delito fiscal o como apropiación indebida. La jurisprudencia venía calificando tales supuestos como conductas constitutivas del delito de **apropiación indebida**⁸⁰. Ahora por expresa formulación de la Ley estas conductas sólo pueden ser consideradas como constitutivas de delito fiscal. Sin embargo, a pesar de esta mención expresa, se sigue suscitando la polémica⁸¹ respecto de la elusión del pago de retenciones inferiores a quince millones de pesetas, dado que se podría seguir considerando que éstas pudieran ser constitutivas de apropiación indebida. La opinión es unánime⁸² en el sentido de

⁷⁹ Vid. BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN, Comentario al Código penal, pág. 1502. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentarios al Nuevo Código penal, pág. 1376. PÉREZ ROYO, Derecho financiero y tributario - Parte general, pág. 291. MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, “Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal”, pág. 994.

⁸⁰ Entre otras, SSTS 25 de septiembre de 1990, 15 de enero de 1991, 3 de diciembre de 1991, 2 de junio de 1993, 13 de julio 1993, 4 de julio 1994, 25 de abril 1995, 7 de marzo 1996. Sin embargo, también se encuentran algunas sentencias en las que dicha conducta fue calificada como delito fiscal, SSTS 29 de junio 1985, 20 de septiembre 1990, 5 de noviembre 1991, 24 de febrero de 1993.

⁸¹ BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTON, Comentario al Código penal, pág. 1502. MORALES PRATS, En QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentarios al Nuevo Código penal, pág. 1376. DEL MORAL, en MANZANARES SAMANIEGO/CREMADES, Comentario al Código penal, pág. 1431. PÉREZ ROYO, Derecho financiero y tributario - Parte general, pág. 291.

⁸² BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTON, Comentarios al Código penal, pág.

que estos supuestos quedaran sujetos a las correspondientes sanciones administrativas establecidas en los artículos 79 a) y 88 LGT. Los argumentos en favor de esta opinión son fundamentalmente, por un lado, a) la incriminación expresa de estas conductas sometidas a la cuantía mínima de quince millones de pesetas parece indicar la voluntad del legislador de no tipificar el impago de cantidades inferiores y, por otro, b) la tipificación del artículo 305 se convierte así en ley especial frente a otras conductas punibles.

Se ha incluido como novedad la elusión del pago de los **ingresos a cuenta de retribuciones en especie** (ver artículos 24 y 27 de la Ley 18/91 y RD 1841/91 de 30 de diciembre, Reglamento del IRPF, artículo 5 según redacción del RD 1100/94, de 27 de mayo). Éstos revisten la misma naturaleza y carácter que las retenciones. Se trata en ambos casos de recaudación y no de un deber distinto del deber fiscal de tributar⁸³.

b) Disfrute indebido de devoluciones y beneficios fiscales

El texto del artículo 305 incluye el supuesto, ya contenido en la reforma de la LO 6/95, de la **obtención indebida de devoluciones y disfrute beneficios fiscales**. Lo decisivo en la modalidad de la conducta típica del **disfrute indebido de beneficios fiscales** es la omisión de despejar a la Administración del error relacionado con un beneficio concedido. Este deber de despejar errores a la Administración se refiere únicamente a los errores de hecho. Por el contrario, no existe obligación de despejar un error de la Administración sobre la aplicación del Derecho⁸⁴.

1502. MORALES PRATS, En QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentarios al Nuevo Código penal, pág. 1376. DEL MORAL, en MANZANARES SAMANIEGO/CREMADES, Comentario al Código penal, pág. 1431.

⁸³ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3102.

⁸⁴ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3102. Según este autor, este supuesto corre el riesgo de superponerse con supuestos de *estafa por omisión*, que se debe apreciar cuando se omite

Viene entendiendo la doctrina que en el concepto de **beneficio fiscal** ha de incluirse toda deducción, bonificación exención o desgravación (tesis que suscribió la circular de 15 de abril de 1982 de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda) que suponen una disminución de la deuda tributaria. En la actualidad no pueden incluirse aquí las **subvenciones** porque este supuesto queda abarcado por el artículo 308.

El adjetivo **indebido** utilizado por la Ley para referirse a los beneficios fiscales, sustituye desde la reforma de 1985 al “ilícito” del derogado artículo 319, sustitución a la que no debe otorgársele ninguna trascendencia. Cuestión distinta es la propia existencia del adverbio que permite dudar si los errores sobre el carácter individual del beneficio han de ser tratados como errores de tipo o errores de prohibición, cuestión que trataremos en su lugar⁸⁵.

Por último, el nuevo supuesto de **obtención de devoluciones indebidas**, fue introducido por la reforma de la LO 6/95. Esta tipificación expresa como delito contra la Hacienda Pública de la obtención de devoluciones indebidas, zanja la cuestión relativa a la calificación de estos supuestos como delito de estafa. Por el contrario, entiende Bacigalupo⁸⁶, que a pesar de dicha tipificación se trata de una hipótesis difícilmente diferenciable de la estafa y que la única diferencia que se podría establecer -tolerada por el texto- se refiere a la innecesariedad del daño patrimonial: el delito se consuma así -según este autor- con el acto administrativo que acuerda la devolución, sin que sea necesario el daño patrimonial efectivo, como, por el contrario, ocurre en el delito de estafa, ni tampoco el enriquecimiento por parte del autor, tesis que no está exenta de polémica.

impedir que surja un error en otro o no se despeja un error ya existente. La única posibilidad de diferenciar en tal caso entre delito fiscal y delito de estafa por omisión -o, lo que es lo mismo, evitar privilegiar la estafa fiscal frente a la estafa del artículo 248 de manera injustificada- hubiera sido una redacción que permitiera entender este tipo penal -siguiendo el modelo de la estafa de subvenciones alemana- como tipo de peligro para la Hacienda Pública.

⁸⁵ Vid. *Infra*.

⁸⁶ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3104.

c) Agravantes específicas

El nuevo artículo 305 ha mantenido las dos agravantes específicas, ya introducidas por la reforma de la LO 6/95. Así el artículo 305.1 a) se refiere a la **utilización de persona o personas interpuestas** para ocultar la verdadera identidad del obligado y el artículo 305.1 b) a la **especial trascendencia y gravedad del importe de la defraudación o a la existencia de una estructura organizativa que afecte a una pluralidad de obligados**.

Las razones de la agravación en la hipótesis de las **personas interpuestas** (por ejemplo, testaferros) es según la Exposición de motivos de la LO 6/95 -reforma que introdujo estos supuestos agravados- la concurrencia de circunstancias que denotan una especial voluntad de defraudar y de dificultar la investigación de los hechos constitutivos de delito⁸⁷. Sin embargo, se trata de una forma de engañar que no reviste ninguna especificidad, ya que ni aumenta la ilicitud del hecho, ni la culpabilidad del autor⁸⁸. En este sentido, no parece que sea más grave valerse de interpósita persona que de documentos falsos. La participación de otras personas en la comisión de un delito no configura -en general- un motivo de agravación⁸⁹. Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha considerado últimamente que en los delitos especiales propios los partícipes no cualificados (*extraneus*) resultan punibles, aunque no sean los obligados fiscales⁹⁰.

⁸⁷ Vid. También BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN, Comentario al Código penal, pág. 1514.

⁸⁸ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3104. En sentido contrario, SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, Compendio de Derecho penal (Parte especial), pág. 608.

⁸⁹ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3104. En sentido semejante, QUERALT, “Comentarios a la reforma penal fiscal (LO 6/1995)”, pág.62.

⁹⁰ Recientemente, STS 20 mayo 1996.

El origen de esta agravante tiene lugar a partir del caso sobre las **cesiones de créditos** y ante el requerimiento de hacienda a las entidades crediticias para que remitieran los listados de los titulares de dichas cesiones de crédito⁹¹. Ante la inexistencia de una agravante como esta no estaba claro que estos supuestos fueran, con anterioridad, constitutivos de delito fiscal⁹².

Algún autor⁹³ interpreta que el precepto del artículo 305.1 a) no se limita única y exclusivamente a la interposición de personas físicas, sino que cabe interpretar también que alcanza a testaferos **personas jurídicas**, con lo que esta agravante revestiría mayor importancia y trascendencia práctica por permitir alcanzar los supuestos en los que la ocultación de la identidad del obligado tributario se produce por medio de la utilización de sociedades “pantalla” o de “fachada”. Sin embargo, esta interpretación no surge a nuestro juicio, del tenor del artículo. Sin lugar a duda, es una consecuencia que podría haber sido, desde un punto de vista político criminal, interesante.

La primera agravación contenida en el apartado b) en relación a la **especial trascendencia y gravedad del importe de la defraudación** es una agravante similar a otras previstas para los delitos contra el patrimonio (hurto, robo con fuerza en las cosas, estafa) que deberá ser estimada en cada caso por el juez. Se trata de una agravante cuyo fundamento se encuentra en el desvalor del

⁹¹ En estos casos se hacía uso de un activo financiero que hasta 1989 no tenía retención en origen para ocultar un incremento patrimonial. El banco concedía un crédito a un cliente y transmitía su posición acreedora vendiendo la nuda propiedad del crédito (o parte del mismo) a un tercero cesionario. El banco continuaba cobrando los intereses y el cesionario obtenía un menor costo fiscal que en un depósito a plazo fijo. Cfr. Con más detalles, SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, Compendio de Derecho penal (Parte especial), pág. 607.

⁹² SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, Compendio de Derecho penal (Parte especial), pág. 608.

⁹³ MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al Nuevo Código penal, págs. 1382 s.

resultado, pero que por ser una cláusula valorativa indeterminada pueden poner en peligro el principio de seguridad jurídica⁹⁴

La segunda agravante del inciso b) relativa a la **existencia de una estructura organizativa que afecte a una pluralidad de obligados**. La poca claridad en la redacción de esta agravante presenta problemas interpretativos⁹⁵. La exigencia de la afectación a una pluralidad de obligados no parece tener sentido en el marco del delito fiscal -aunque podría tener una cierta explicación en el delito de defraudación a la Seguridad Social (artículo 307.1 b) , dado que un impuesto, por definición, es una contribución económica de un obligado sin contraprestación alguna⁹⁶. Una explicación, probablemente, más coherente sería entender que el legislador ha querido referirse aquí única y exclusivamente a la existencia de una organización, en la que obviamente existe una pluralidad de personas, cuyos responsables sean obligados tributarios.

3. Sujeto activo del delito

Sujeto activo del delito fiscal lo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (o deudor tributario) o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate, respectivamente, de la elusión del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales. Así pues, a nuestro juicio, el delito fiscal se presenta como un **delito especial**

⁹⁴ En este sentido, BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 537. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al Nuevo Código penal, pág. 1384.

⁹⁵ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPISO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3104. SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ, Compendio de Derecho penal (parte especial), pág. 608. QUERALT, “Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal (LO 6/1995)”, pág. 62.

⁹⁶ QUERALT, “Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal (LO 6/1995)”, pág. 62.

propio, en el sentido de que no puede ser cometido por cualquiera⁹⁷. También los derogados artículos 319 y 349 fueron concebidos como delito especial.

Las modificaciones del actual artículo 305 en relación con los preceptos anteriores no son de las que permiten deducir la voluntad legal de convertir el que fue delito especial en un delito común. Por otra parte, si el comportamiento defraudatorio consiste en este caso en eludir el pago de tributos, sujeto sólo podrá serlo quien está obligado al pago, es decir, el sujeto pasivo de la obligación.

Por **sujeto pasivo de la obligación tributaria**, habrá de entenderse, según el artículo 30 LGT: “ la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo (...)”. En

⁹⁷ En favor de esta tesis, BAJO FERNÁNDEZ, Derecho penal económico, pág. 564, nota 35. BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 72. BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XII, NM 72. BACIGALUPO, E., en CONDE-PUNPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3095. MORALES PRATS, “Acotaciones a la Reforma Penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales”, pág. 14. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 895. SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO/JORGE BARREIRO, Comentarios al Código penal, pág. 872. BOIX, en VIVES/OTROS, Derecho penal - Parte especial, págs. 528 s.; el mismo, en VIVES ANTÓN, Comentarios al Código penal, pág. 1498. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al Nuevo Código penal, pág. 1368. En el mismo sentido se entiende en la doctrina alemana, vid. por todos, KOHLMANN, Steuerstrafrecht Kommentar, § 370 AO, NM 12.

En otro sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, “El nuevo delito fiscal en España”, pág. 709; el mismo, en Comentarios a la Legislación penal II, pág. 259. CÓRDOBA RODA, Comentarios a la Legislación penal, págs. 273 ss.; el mismo, “El nuevo delito fiscal”, Revista Jurídica de Cataluña, (1985), pág. 939. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Comentarios a la Legislación penal, VII, pág. 296. PÉREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, pág. 81. LAMARCA, Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, pág. 784. DEL MORAL, en MANZANARES SAMANIEGO/CREMADES, Comentarios al Código penal, págs. 1430 s. MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, “Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal”, pág. 995, quien, sin embargo, admite que en el supuesto de “elusión del pago de cantidades retenidas” sólo puede ser sujeto activo el sujeto pasivo tributario.

consecuencia, sujeto activo del delito lo podrá ser sólo el contribuyente o su sustituto. Quienes sostienen la tesis del delito común, entienden que también pueden ser sujetos activos del delito los responsables, los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de determinados tributos, los sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y los sucesores *mortis causa* de todos los anteriores y los representantes legales o voluntarios⁹⁸. Entendemos, por el contrario, que tales sujetos sólo pueden ser sujetos activos del delito fiscal en la medida en que la condición en que se encuentran respecto de la obligación tributaria les convierte o no en contribuyentes o sustitutos. En definitiva, en sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Estamos ante un **delito especial** en cuanto que, como ya advertimos, sólo puede ser sujeto activo el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la primera o de la segunda modalidad de comisión del delito. Quien no reuniendo tales requisitos (*extraneus*) realizara directamente el fraude o tomara parte directa en su ejecución (por ejemplo, el asesor fiscal, etc.) no podrá responder como autor, ni coautor del delito fiscal, pero podrá, sin embargo, ser partícipe e incurrir en la responsabilidad del inductor o cooperador⁹⁹. Si obrase como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o en nombre o en representación legal o voluntaria de otro -y conforme al artículo 31 del Código penal- responderá el sujeto personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Hay que tener en cuenta que el artículo 31 exige que la persona “actúe” lo que implica la realización de alguno de los hechos que describe la conducta punible del delito fiscal, concurriendo, por supuesto, en todo caso el dolo exigible¹⁰⁰. Por lo tanto, si bien la aplicación de este precepto permite suplir las

⁹⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Comentarios a la Legislación penal, VII, págs. 275 s.

⁹⁹ Últimamente STS de 20 de mayo de 1996, en la que se admitió la punibilidad del *extraneus* a título de partícipe aplicándose en tales casos una pena atenuada (atenuante analógica).

¹⁰⁰ Vid. *Infra*.

"condiciones, cualidades o relaciones" que se le exigen al sujeto, no podrá suplir en ningún caso ni la falta de acción u omisión, ni tampoco las exigencias respecto del tipo subjetivo del delito en cuestión¹⁰¹.

4. Antijuricidad

No hay obstáculo para la admisión teórica de las distintas causas de justificación en el delito fiscal, si bien algunas, como la legítima defensa, no parecen de idónea aplicación. La amplitud de la regulación del **estado de necesidad**, pudiera amparar supuestos delitos fiscales cometidos a consecuencia de graves crisis económicas o como único medio de competir ante otros comerciantes defraudadores. Sin embargo, la rigidez de los requisitos exigidos jurisprudencialmente para el llamado hurto famélico e, incluso, el propio requisito primero del artículo 20.5, impedirán amparar estos supuestos bajo la eximente, ya que, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto sobre sociedades son impuestos que presuponen por sí mismos la existencia de rendimiento positivo, es decir, de beneficios. La falta de ingreso de las retenciones practicadas por el sustituto en el impuesto sobre la renta o la falta de ingreso del I.V.A., pudieran definitivamente restar impunes en lo que respecta al delito fiscal, pero no por razón del estado de necesidad derivado de una crisis financiera, sino en función de que constituyen un simple impago, insuficiente para el delito fiscal que exige además una defraudación, un engaño.

El estado de necesidad podría apreciarse en caso de pago de secuestros o extorsiones de bandas organizadas.

5. Aspecto subjetivo

¹⁰¹ ZUGALDIA, "Las penas previstas en el art. 129 del Código penal para las personas jurídicas. Consideraciones teóricas y consecuencias prácticas", p. 332 ss.

Aunque no lo diga expresamente la Ley, como no lo dice tampoco en el delito de estafa, la doctrina entiende que de la expresión “defraudar” se deriva la exigencia de **ánimo de lucro** como elemento subjetivo del tipo de injusto. El lucro perseguido, consiste en una ventaja patrimonial que, si en los delitos de hurto y estafa se trata de obtener con la apropiación de una cosa con valor económico o de tráfico, en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda.

La Ley no prevé el castigo por imprudencia. Es necesario, por tanto, el **dolo**, que consiste en la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local un perjuicio que excede de quince millones de pesetas. Ha de conocerse también la existencia de una obligación tributaria, si bien como tal elemento normativo del tipo, no se precisa un conocimiento técnico, bastando con el que corresponde al profano. Es decir, basta con que el sujeto sepa que debe de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de algún modo.

Es suficiente, según la doctrina dominante¹⁰², la concurrencia de **dolo eventual**. Las dificultades prácticas que proporciona la exigencia de que el dolo abarque también la cuantía defraudada, pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, *acepta* o *consiente* la cantidad realmente defraudada¹⁰³.

El delito fiscal no plantea ningún problema específico en lo relativo a la concurrencia de error invencible de tipo o de prohibición que excluye la responsabilidad penal. Más ardua es la

¹⁰² MARTÍNEZ PÉREZ, El delito fiscal, pág. 317. LAMARCA, “ Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”, pág. 791. BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN, Comentario al Código penal, pág. 1515. MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al Nuevo código penal, pág. 1375.

¹⁰³ En contra de la exigencia de imputación de la cuantía al dolo del autor para todos aquellos que sostienen que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad, vid. por todos, MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 896.

cuestión de **error vencible**, cuya naturaleza de error de tipo o de error de prohibición es sumamente discutible en algunos casos. A este respecto observa Muñoz Conde que “es perfectamente imaginable y punible conforme a lo dispuesto en el artículo 14.3 el error de prohibición vencible: desconocimiento negligente de determinados extremos que fundamentan la obligación de pagar, despreocupación por informarse adecuadamente, etc.”¹⁰⁴.

En realidad, se debe reconocer con este autor que es perfectamente imaginable pero, a nuestro juicio, es totalmente dudoso que eventos como los que él apunta constituyan error de prohibición y no de tipo. La cuestión tiene una enorme importancia, porque de entender que estos supuestos de error no son de prohibición sino de tipo, conducirá a la impunidad por la razón de que siendo un error de carácter *vencible*, aunque obligaría a castigar en su caso por imprudencia (art. 14.1 CP) no resulta posible debido a que en virtud del régimen de *numerus clausus* de la imprudencia (artículo 12 CP) no se encuentra previsto la modalidad imprudente del delito fiscal y además concurre un elemento subjetivo del tipo del delito fiscal.

Hay que tener en cuenta que está muy extendida la opinión de que en las leyes penales en blanco, como el delito fiscal, la normativa que complementa el comportamiento punible pertenece al tipo de injusto, por lo que un error sobre el contenido de dicha normativa habrá de interpretarse en el sentido de error de tipo, con la consecuencia en el delito fiscal de que si ese error es vencible, dará lugar a la impunidad¹⁰⁵. En este sentido, conviene recordar que el adverbio “indebidamente” referido a los beneficios fiscales, constituye un elemento normativo del tipo y, por tanto, el error que verse sobre la normativa que determina el carácter debido o indebido del beneficio, será un error de tipo¹⁰⁶.

¹⁰⁴ MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 897.

¹⁰⁵ En el mismo sentido, BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 536.

¹⁰⁶ En este sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal, VII, págs. 281 ss.

Esta interpretación no elimina la posibilidad de la producción de errores sobre la prohibición, porque éstos se producen cuando el sujeto, conocedor de la normativa reguladora del deber de contribución al sostenimiento de gasto público, desconoce que el incumplimiento de la misma está sancionado penalmente¹⁰⁷.

6. Consumación y formas imperfectas

A) La **consumación** se cifra, al igual que en el delito de estafa, en el momento en que se produce el perjuicio a la Hacienda.

No compartimos, por tanto, la tesis del TS en STS de 30 de abril de 1990 cuando afirma que el delito fiscal “se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración, eludiendo impuestos correspondientes a los beneficios desviados, pero su ejecución se inicia ya cuando se realiza la acción fraudulenta, de forma tal que predetermina el resultado al ocultar ingresos aparecerán en los libros de de la empresa y en consecuencia tampoco habrán de figurar en la declaración que se formule en su momento.” (FJ 3º).

En los casos de obtención de devoluciones o disfrute de beneficios, el perjuicio existe desde el momento en que la Hacienda paga. Ahora bien, en los supuestos de elusión, al no existir, al contrario que en la estafa, un acto de disposición patrimonial por parte del sujeto pasivo de la defraudación (la Hacienda), no resulta tan fácil determinar el momento en que el perjuicio se produce.

¹⁰⁷ En el mismo sentido, BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 536.

Según la doctrina la defraudación y, por tanto, la consumación ha de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos. Pues bien, el momento hábil para el ingreso –incluso el de aplicación de la ventaja fiscal– presupone la existencia de una *obligación tributaria exigible*¹⁰⁸, y, por tanto, que se haya producido la **liquidación definitiva** a que se refieren los artículos 120 y siguientes LGT109.

La necesidad de la concurrencia de la liquidación definitiva (artículo 120.2 LGT) para la consumación del delito fiscal es evidente si tenemos en cuenta que sólo de este modo es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria y, por tanto, el montante de la defraudación. Esto significa que la puesta en conocimiento de la Administración de aquellos negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que constituyen el presupuesto del hecho imponible, o la autoliquidación en los impuestos que la exijan, aun cuando con ello se haya inducido ya a error a la Hacienda, no son más que principio de ejecución del hecho punible que daría lugar, a lo sumo, a la punición del delito fiscal en grado de tentativa si no ha habido liquidación definitiva¹¹⁰.

En contra de esta tesis algún autor ha entendido que la consumación debe cifrarse en la **liquidación provisional** (artículo 120.3 LGT) y sólo hay que acudir a la liquidación definitiva en

¹⁰⁸ En este sentido, SSTS 2 de marzo 1988, 9 de marzo de 1993.

¹⁰⁹ Esta tesis no está siendo aplicada por la jurisprudencia.

¹¹⁰ En contra podría aducirse que las liquidaciones no cumplen más función que la de fijar el importe de la deuda tributaria, pero que la deuda ya ha nacido, conforme al artículo 28 LGT, con el hecho imponible, y el perjuicio surge entonces, desde el momento en que la Hacienda incurre en error. Sin embargo, hay que recordar que la tesis que cifra el nacimiento de la obligación tributaria en el hecho imponible es más que dudosa, CORTÉS DOMÍNGUEZ/MARTÍN DELGADO, Ordenamiento tributario español, I, págs. 276 ss; en tanto en cuanto los artículos 58, 64 y 126 de la Ley permiten cifrar tal momento en la liquidación y que, sea como fuere, sin la determinación de la deuda mediante la liquidación, no es posible conocer si el perjuicio excede de los quince millones de pesetas que limita el delito fiscal. En este mismo sentido, MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, “Perspectiva sobre algunos aspectos del delito fiscal”, pág. 1001.

el caso de que aquella no exista¹¹¹. Esta tesis olvida, a nuestro juicio, que la función primordial de la **inspección tributaria** consiste en practicar las liquidaciones tributarias, estableciendo el importe de las deudas tributarias según lo dispuesto en RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la Inspección de los tributos, en sus artículos 2 y siguientes. Se olvida además, que la determinación de la deuda tributaria por parte de la Inspección de tributos está plena de elementos valorativos que implican una estimación arbitraria por parte de la Administración pública quien, por ejemplo, tiene que comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible, tasar o comprobar valores declarados en relación con bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general (artículo 13.4), elementos normativos todos que permiten concluir que, al menos a los efectos del delito fiscal, la inspección de los tributos no realiza una tarea de *descubrimiento o de determinación* de un hecho real previo - el hecho imponible-, sino que su labor consiste en valorar el hecho imponible a efectos de la determinación de la deuda tributaria. Desde este punto de vista es imposible negar que para la consumación ha de esperarse a la existencia de una liquidación definitiva. Por otra parte, quienes pretenden adelantar la consumación a la liquidación provisional, se ven obligados a distinguir entre los supuestos de defraudación mediante comportamiento activo y los supuestos de defraudación mediante omisión de la correspondiente declaración del impuesto, en la que no hay liquidación provisional, lo que resulta al menos poco comprensible¹¹².

B) La exigencia de previa liquidación para la consumación, hace posible que el delito fiscal se cometa en la posterior **fase de recaudación**, de modo de que si se produjese un alzamiento de bienes acompañado de tales condicionamientos que permitan afirmar la concurrencia del engaño exigible para el delito fiscal, no hay duda sobre la tipicidad del comportamiento conforme al artículo 305. Distinto es que el alzamiento de bienes no vaya acompañado de fraude en el sentido

¹¹¹ En este sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, en Comentarios a la Legislación penal, VII, pág. 291.

¹¹² En sentido contrario, SUÁREZ GONZÁLEZ, en BAJO FERNÁNDEZ/SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho penal, (Parte especial), Cap. XVII, nota 94.

de este precepto, en cuyo caso la posible punición del impago en la fase de recaudación sólo es posible a través del artículo 257.

C) A nuestro juicio son posibles las **formas imperfectas de ejecución** (artículo 16 del Código penal) en el delito fiscal. Es necesario recordar que tales formas imperfectas requieren una culpabilidad idéntica a la del delito consumado, por lo que el dolo ha de ir dirigido también a la producción de un perjuicio a la Hacienda que exceda de los quince millones de pesetas. La ausencia de liquidación definitiva con la que se determina el importe de la deuda y, por tanto, también el perjuicio, no impide el castigo por tentativa, si bien implica una importante dificultad de prueba del dolo en estas formas imperfectas de ejecución. En cualquier caso, constituye una observación de enorme importancia político-criminal la apuntada por Muñoz Conde en el sentido de que cabe el **desistimiento** en la tentativa en los supuestos en que el sujeto antes de la consumación (según nuestra tesis antes de la liquidación definitiva) pague la deuda, comportamiento que podría quedar impune si se interpreta (lo cual es deseable político-criminalmente) que tal pago se realiza de un modo “voluntario”¹¹³.

7. Problemas concursales

El artículo 305.2 contiene una serie de **reglas de determinación de la cuantía** según el tributo, la retención, el ingreso a cuenta o la devolución sean periódicos (o de declaración o recaudación periódica) o no, que afectan no sólo a la determinación del perjuicio, sino también a los problemas de concurso.

Son **tributos periódicos** aquellos “cuyo hecho imponible es *duradero*, fraccionado por la

¹¹³ MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 896.

Ley de tal manera que cada fracción corresponde a una obligación tributaria autónoma; son instantáneos todos los demás, sea o no duradero el hecho imponible, siempre que no haya sido fraccionado por la Ley a efectos tributarios. Por ejemplo, la apertura de un establecimiento comercial o industria, de nacionalización de la mercancía, la exhibición de un anuncio”¹¹⁴. El artículo 305.2 equipara a este respecto los tributos periódicos a aquellos que son de **declaración periódica**, es decir, a aquellos no periódicos, es decir instantáneos, que gravan cada uno de los actos realizados por el contribuyente pero cuya declaración se refiere al conjunto de dichas acciones realizadas en un determinado período, como sería en el caso del I.V.A en un período concreto de tiempo¹¹⁵.

Es decir que se pueden distinguir entre los tributos periódico e instantáneos tres supuestos¹¹⁶: a) los *tributos periódicos en sentido estricto* (IRPF, Impuesto de Sociedades, Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles, Impuesto de Actividades Económicas), cuyo devengo tiene carácter anual y en cuyo caso la defraudación se determinará por cada período impositivo; b) los *tributos de pago o devengo instantáneos, pero de declaración periódica* (por ejemplo, I.V.A. o retenciones en IRPF de devengo trimestral), se sumarán o acumularán las defraudaciones realizadas en las diferentes declaraciones dentro del año natural; c) los *tributos instantáneos en sentido estricto* (p. Ej., Impuesto sobre Transmisión de Patrimonio y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto de Bienes Inmuebles), la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que el hecho imponible sea susceptible de liquidación; o dicho con otras palabras, la cuantía deberá ser alcanzada en cada cuota.

En relación a los **concurso**s las defraudaciones realizadas en distintos períodos impositivos tratándose de un tributo periódico (o de declaración periódica) o referidos a los

¹¹⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ/MARTÍN DELGADO, Ordenamiento tributario español, pág. 181.

¹¹⁵ MARTÍNEZ PÉREZ, Comentarios a la Legislación penal, VII, pág. 271.

¹¹⁶ PÉREZ ROYO, Derecho financiero y tributario, Parte general, págs. 290 s.

distintos conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación tratándose de tributos no periódicos, dará lugar a un **concurso real** de los delitos de los artículos 73 y 75 del Código penal. Dicho de otro modo, no cabe la acumulación de las cuantías de los distintos tributos no periódicos o de declaración periódica que correspondan a hechos imposibles diversos¹¹⁷. Ello es, a su vez, consecuencia de que las reglas contenidas en el artículo 305.2 excluyen la aplicación de la cláusula de acumulación prevista en el artículo 74 del Código penal (delito continuado) para las infracciones contra el patrimonio. Estas reglas de determinación de la cuantía establecidas en el artículo 305.2 excluyen por su carácter especial la aplicación de la cláusula general de acumulación del artículo 74 del Código penal para las infracciones contra el patrimonio¹¹⁸. Es posición dominante en la doctrina¹¹⁹ siendo opinión constante en la jurisprudencia por el argumento de que las reglas para la determinación de la cuantía en el nº2 art. 305, convierten a las diferentes defraudaciones en compartimentos estancos¹²⁰. Sin embargo, existe una jurisprudencia menor, dispersa pero abundante, que admite el delito continuado en el delito fiscal¹²¹

Del mismo modo debe apreciarse concurso real por las distintas defraudaciones referidas a distintos tributos, aún cuando haya coincidencia temporal. El mismo concurso se deberá de aplicar en caso de defraudaciones distintas a las Haciendas estatales, autonómicas, forales o locales. En definitiva, no pueden acumularse los importes defraudados de los tributos aunque coincidan temporalmente (un importe periódico y otro instantáneo; un impuesto estatal y otro autonómico).

¹¹⁷ MARTÍNEZ PÉREZ, en Comentarios a la legislación penal, VII, pág. 271.

¹¹⁸ BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3106. En este mismo sentido, SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO/JORGE BARREIRO, Comentarios al Código penal, pág. 874. MERINO JARA/SERRANO GONZÁLEZ DE MERINO, “Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal”, pág. 1033.

¹¹⁹ Así lo entiende APARICIO PEREZ, pág. 384 nota 420 que cita a Rodríguez Mourullo, Jordana de Pozas, Pérez Royo, Martínez Pérez.

¹²⁰ STS 9 MARZO 1993. Cita APARICIO PEREZ, pág. 385 y sigs. También las SS 25 mayo 1944 del Juzgado de lo penal nº 1 de Vigo STS 16 marzo 1995. S. De la Audiencia provincial de Madrid de 28 febrero 1994.

¹²¹ En ocasiones existen sentencias del Tribunal Supremo que confirman, sin argumentar al respecto, las sentencias por delito continuado de las audiencias. Por ej. STS3 diciembre 1991 que confirma una condena por delito continuado de la Audiencia de Barcelona; STS26 abril 1993 que confirma la pronunciada por l Audiencia Provovincial de Murcia y STS 6 julio 1999 que vuelve a confirmar una de la Audiencia de barcelona.

Por lo tanto, sólo se pueden acumular los tributos o pagos de devengo instantáneos, pero de declaración periódica ¹²².

Concurso ideal habrá en caso de alzamiento de bienes que, acompañado del engaño requerido por el artículo 305, lesione los derechos de crédito de la Hacienda Pública y de los acreedores privados.

Especial relevancia tiene el concurso con los delitos de **falsedad** cometidos por *funcionario público*. Hay que tener en cuenta que tratándose de un delito especial, el funcionario no puede ser autor ni coautor lo que permite concluir que si cometiere “falsedad documental para perpetrar o encubrir una defraudación a la Hacienda responderá, obviamente, del comportamiento del delito falsario a título de dolo o culpa. Si, además, a través de su falsedad aparece como participante en el delito fiscal, respondería también a tenor de éste, según el grado de su participación. Si el funcionario, víctima de engaño redacta el documento falso como mero instrumento material de quien le engaña, habrá que admitir un supuesto de autoría mediata, imputando el delito a quien provocó, con dominio del acto, la redacción del escrito”¹²³.

En cuanto a las falsedades cometidas por *particulares*, debemos de tener en cuenta que el Código penal actual ha destipificado las ideológicas, recogiendo una vieja tradición doctrinal y jurisprudencial¹²⁴.

¹²² PÉREZ ROYO, Derecho financiero y Tributario, Parte General, pág. 290.

¹²³ RODRÍGUEZ MOURULLO, El delito fiscal en España, pág. 730.

¹²⁴ Las razones esgrimidas para ello son variados y pasan desde invocar que el bien jurídico ya está protegido a través de las infracciones administrativas o leyes especiales (STS de 18 de mayo 1927), hasta observar que las declaraciones falsas cometidas por el particular ante el funcionario público (por ejemplo, el Notario, el Inspector de Hacienda), no dan lugar a documento falso alguno porque en estos casos el único jurídicamente obligado a decir verdad es el propio funcionario y no el particular, de modo que mientras el funcionario refleje fielmente lo que el

Así en concreto la jurisprudencia ha considerado que no constituye delito la ocultación intencional del valor del acto jurídico en la escritura pública, frente al valor real recogido en el documento privado, en SSTS 18 mayo 1927 y 5 julio 1982 (vid. sobre este tema con anterioridad también SSTS 25 septiembre 1959, 18 enero 1961, 5 marzo 1965).

FACTURAS FALSAS

La cuestión consiste en saber si las llamadas *facturas falsas* del IVA, implican “faltar a la verdad en la narración de los hechos” (art. 390.4) o “simular un documento” (art. 390.1,2º).

A mi juicio, se están dirigiendo los esfuerzos de doctrina y jurisprudencia a dilucidar sobre la cuestión de la diferencia entre falsedad ideológica del nº4 art. 390 y la simulación de documento, cuando probablemente estemos ante una dificultad en la definición del hecho. Es decir, muy probablemente nos encontremos ante un problema semántico y estemos debatiendo todos partiendo cada uno de su concepto de ““factura falsa del iva””.

Tratemos de fijar un punto de partida. Llamamos aquí ““factura falsa del iva”” a un tipo de factura que ha dado lugar a la apertura de múltiples procedimientos penales por delito contra la Hacienda pública a finales de la década de los ochenta. La cuestión tuvo su origen en la circunstancia de existir sociedades que habiendo reducido su actividad, se encontraban con pérdidas fiscales. Surgió la idea de asumir determinados ingresos sin costo fiscal alguno, porque podían ser compensados por aquéllas pérdidas y ofrecían facturar a quienes necesitaban aumentar sus gastos fiscales. Otra modalidad consistía en comprar sociedades con pérdidas con el fin de hacer en ellas operaciones de esta clase. Evidentemente, todo apareció con el advenimiento de una de las crisis cíclicas que afectan a la economía.

a)La “factura falsa del iva” que se exhibe en este caso es un documento genuino y auténtico porque la firma, el membrete y los datos identificativos se corresponden con la persona a la

particular narra, el documento no puede ser falso; y que lo que realiza el particular ante el funcionario son meras declaraciones testificales atípicas en nuestro derecho ya que la declaración falsa sólo se castiga cuando se realiza ante la autoridad judicial, como no podía ser de otro modo si se comparan las penas de los delitos de falsedades en documento público y la del falso testimonio. De admitir que el particular que declara falsamente ante un funcionario público (no judicial) comete delito de falsedad, se otorgaría mayor protección a estos funcionarios que a los propios jueces. Este último es un viejo argumento de QUINTANO, Tratado III, pág. 844.

que dicen pertenecer. No es veraz el contenido consistente en el servicio o mercancía, el precio, la fecha y el lugar y, en su caso, personas que intervienen en el servicio o entrega.

Con posterioridad, el titular de la sociedad en pérdidas se da cuenta del negocio y se lanza a vender “facturas falsas” asumiendo los riesgos fiscales. Aparecen así las llamadas, en la jerga del negocio, “lavadoras”, intermediarios que pretendidamente asumen los riesgos fiscales. Se dan algunas variantes, pero en todo caso, el emisor de la factura recibe el importe y lo devuelve en efectivo menos el IVA –que dice ingresar en Hacienda- y un % de comisión.¹²⁵ El hecho de no ingresar el IVA en Hacienda es el motivo por el que fue detectado el negocio¹²⁶

b) En estos casos, la “factura falsa del iva” tuvo connotaciones distintas. Los documentos ya no eran genuinos, ni auténticos en el sentido de que o la empresa o sociedad habían dejado de existir o de tener actividad, o ni el membrete, ni la firma ni los datos identificativos se correspondían con la realidad, por lo que tampoco eran ciertos, ni el servicio, ni la mercancía, ni el precio, ni la fecha, ni el lugar, ni la personas que hacían el servicio o entregaban la mercancía.

De esta última factura, decididamente falsa, supongo que todos convenimos que se subsume en el art.390.1,2º referido a la simulación, total o parcial, del documento, de forma que induzca a error sobre su autenticidad. Es decir, ese supuesto de falsedad, ideológica o no, que el Código penal ha querido que también sea punible aunque fuera cometido por particulares.

La cuestión estriba en saber si aquella “factura falsa del iva” que describimos más arriba, es “simular un documento” o “faltar a la verdad en la narración de los hechos”. Porque, en el primer caso, el hecho es punible y en el segundo, no, dado que el art. 392 declara sólo dignas de sanción penal las falsedades de los tres primeros números del art. 390, cuando son cometidas por particulares.

El lector notará que elude la disputa entre falsedad material e ideológica porque son también términos equívocos cuya univocidad es aún más difícil de desentrañar. De entrada, también son falsedades ideológicas las del nº3 del art. 390: suponer en un acto la intervención de personas que no la han tenido o atribuir a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieren hecho. Hay que reconocer, sin embargo, que esclarecer si la simulación es falsedad de uno u otro tipo, no tiene solución sencilla, ni siquiera apelando a la definición del art. 26 del Código penal. Cuando el soporte material es particular o exclusiva, como un protocolo notarial, su simulación constituirá, sin duda falsedad material. Cuando, por el contrario, es indiferenciada o simple como un trozo de papel común, la simulación del documento se encuentra a caballo entre la falsedad material, o del soporte material, y la ideológica que afecta a la veracidad del dato, hecho o narración.

¹²⁵ Se han hecho algunas fortunas al respecto abusando de la ingenuidad de directivos y empresarios que se encontraban como soporte contable, con un papel inservible

¹²⁶ También se puso en marcha la Inspección por un socio defraudado en una organización delictiva catalana.

Pues bien, sobre tal tipo de facturas ha habido recientemente una notable disputa jurisprudencial.

1. Que la “factura falsa del iva” es simulación (art. 390.1,2º) y, por tanto, punible, lo ha mantenido recientemente el Pleno del Tribunal Supremo de 26 febrero 1999, por 8 votos a favor y 7 en contra. Se mantuvo también en la STS 28 octubre 1997 del caso Filesa, entre otras¹²⁷. Se sostiene que todo el contenido de la factura es irreal al no responder a operación comercial real alguna, incluso “incierto en su totalidad, eso es que se emite sin que ninguno de sus conceptos corresponda a una operación mercantil efectuada¹²⁸. En apoyo de esta tesis se ha manifestado Luis Roman Puerta¹²⁹.
2. Que la “factura falsa del iva” no es punible por constituir un simple “faltar a la verdad en la narración de los hechos”(art. 390.4) lo sostienen el ATS de 22 diciembre 1995 de apertura del juicio oral del caso Filesa (ponente E. Bacigalupo), la STS 26 febrero 1998 del caso Argentinia Trust, entre otras¹³⁰, ya que se trata de una simple mendacidad que no afecta a la autenticidad del documento. En apoyo de esta tesis se ha manifestado González Cuéllar¹³¹. Esta consideración, sin embargo, deberá explicar si también es el caso cuando la empresa que emite la factura nace exclusivamente para delinquir, es decir, para emitir facturas falsas, o, simplemente, habiendo existido como empresa genuina, hoy no tiene otra dedicación que la de emitir facturas falsas en el sentido arriba expresado.

A mi juicio, son muchos los supuestos que pueden imaginarse y su solución va, desde la impunidad por una simple mentira documentada, hasta el castigo por constituir una simulación de documento creado en su totalidad para inducir a error a otro sobre su autenticidad. Por ejemplo, en el primer extremo se encontrará el hecho de añadir a una factura genuina, emitida por quien dice sostenerlo, un dato falso relativo, por ejemplo, al número de ejemplares realmente servidos. Se añaden más ejemplares de los reales. He aquí un documento auténtico y genuino en el que no se ha modificado ningún dato esencial, pero en el que se ha faltado a la verdad en la narración de los hechos. Comportamiento impune desde el punto de vista falsario. En el otro extremo se encuentra el caso de quien sobre un papel en blanco construye la factura íntegramente, empezando por el nombre de la entidad emisora, pasando por el representante, el domicilio, el servicio, la fecha, el precio etc... Sin duda alguna, esta es una factura falsa punible por simulación íntegra del documento. Entre ambos casos pueden encontrarse varios

127 En el mismo sentido la S 8 julio 1996 de la Audiencia provincial de Vitoria: “crear facturas sin contrapartida no es faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino simular un documento”. CLOCHAN, Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica-. Delito contable, en Foro de Abogados Tributarios, Madrid, octubre 1999, pág. 23 cita también las SSTS 15 abril 1997, 13 junio 1997 y 13 septiembre 1997.

128 Fundamento jurídico 26.

129 L.ROMAN PUERTA, Breves reflexiones en torno a las falsedades documentales, en Homenaje a Ruiz Vadillo, Colex, 1999, págs. 491 y sigs.

130 CHOCLAN, cita también la de 1 abril 1997.

131 A. GONZALEZ CUELLAR, Defraudaciones a la Hacienda pública en el ámbito empresarial, en Homenaje a Ruiz Vadillo, Colex, 1999, págs. 250.

supuestos intermedios: la empresa real que ocasionalmente a un cliente habitual le emite una factura mintiendo sobre su contenido, la empresa constituía exclusivamente para emitir facturas falsas o la que con esta misma finalidad abandona su actividad mercantil etc...

c) La tesis del castigo como simulación deberá resolver, además, los problemas de concurso.

Ciertamente en el art. 310 se recoge un supuesto de falsedad contable que, desde antiguo, se viene entendiendo en relación de consunción con el delito fiscal del art. 305, en el sentido que el castigo de esta figura delictiva consume la falsedad contable¹³². Pero no es éste el asunto que aquí nos compete.

La cuestión fáctica a que nos referimos es el caso en el que el sujeto introduce como *soporte contable* una factura falsa de las características antedichas, con la consiguiente alteración del apunte contable. Entran en juego, pues, además de los arts. 305 y 310 de entre los Delitos contra la Hacienda pública, el 390 de las falsedades. Ya hemos adelantado que el art. 305 consume al 310, por un lado y entre aquél y la falsedad existe, a nuestro juicio, un concurso real¹³³.

No es ésta la opinión de la doctrina que remite al concurso ideal¹³⁴ y la jurisprudencia dominante¹³⁵.

Con motivo de la regularización del delito fiscal, hubo quien entendió que á exclusión de pena de esta excusa absolutoria afectaba también al delito de falsedad, pero esta es cuestión distinta del problema de concurso anterior. Así, el Juzgado Central de Instrucción nº3 de 131 enero 1993 sostiene que la regularización excluye también el delito de falsedad que se deja sin efecto por el Auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 25 junio siguiente que se convierte en dominante en la jurisprudencia¹³⁶.

Un problema de concurso de normas (no de delitos), se planteaba en el supuesto de los “**sustitutos**” del contribuyente de que habla el artículo 32 LGT, en concreto de quienes “por imposición de la Ley y en lugar de aquél está obligado a cumplir las prestaciones materiales y

132 STS 31 octubre 1992. Vid. GONZALEZ CUELLAR, pág. 249.

133 Postura mayoritaria según APARICIO PEREZ, pág. 393.

134 GONZALEZ CUELLAR; pág: “%0; JORDANA DE POZAS; y otros Vid. APARICIO PEREZ, El delito fiscal a través de la jurisprudencia.

135 Vid. APARICIO PEREZ, pág. 396.

136 Vid. APARICIO PEREZ, pçág. 395.

formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hayan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realice a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro” (por ejemplo, IRPF [artículos 98 y 102 LIRPF]), cuando con la anterior regulación no se incluían en el delito fiscal *la cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*. Estos supuestos se resolvían, como ya hemos tenido oportunidad de decir, como supuestos de apropiación indebida¹³⁷. La cuestión ha quedado zanjado hoy por la expresa previsión de estas hipótesis en el artículo 305 del Código penal, suprimiendo la problemática.

8. Penalidad

Las penas del delito fiscal del artículo 305 se han adaptado al nuevo sistema de penas del Código penal. Así el artículo 305 prevé como pena a imponer **en todo caso prisión** de uno a cuatro años y la **multa** del tanto al séxtuplo de la cuantía. La reforma de 1985 significó un endurecimiento notable de las penas del delito fiscal fundamentalmente porque no se exigía ya que la cuantía defraudada, además de exceder de la cuantía, constituyera la *décima parte* de la cuota que procedía pagar. La eliminación de aquella condición significaba la desaparición de un criterio político criminal de adaptación de la pena a la gravedad del hecho. La defraudación de quince millones de pesetas siendo la cuota a pagar en realidad de la misma cantidad implica un hecho de muy distinta gravedad a esa misma defraudación cuando la cuota a pagar alcanza la cifra de, pongamos por caso, trescientos millones, habiendo abonado el infractor doscientos ochenta y cinco. Todos los defectos del sistema de cuantías en los delitos patrimoniales y económicos aparece aquí con toda su crudeza al haber olvidado la referencia a la medida subjetiva del caudal del sujeto activo del delito¹³⁸.

¹³⁷ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. XVII, NM 104.

¹³⁸ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Cap. I, NM 20.

Se mantiene desde la reforma de 1985 la **medida de seguridad**¹³⁹ consistente en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años. Esta medida tiene un enorme interés político criminal por el carácter intimidante que reviste.

9. Excusa absolutoria.

Por último, debemos referirnos a una importante innovación en la regulación del delito fiscal que ya había sido incorporada por la LO 6/95. Se trata de la introducción de una *excusa absolutoria*. En efecto, el artículo 305.4 introduce una institución, ya adoptada en otros ordenamientos de los países miembros de la Unión Europea¹⁴⁰ y viene a zanjar la disputa existente¹⁴¹ hasta entonces sobre la posibilidad de aplicar la exclusión de *sanciones* prevista en el artículo 61.2 LGT a quienes hayan “regularizado”¹⁴² su situación fiscal.

La norma establecida en el artículo 305.4 exime de responsabilidad penal al sujeto que regularice su situación tributaria y cumpla las deudas insatisfechas antes de que: a) la Administración le haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación; o b) antes de tener conocimiento formal de cualquier tipo de acusación penal (denuncia o querrela del Ministerio Fiscal, del Abogado del Estado o del representante procesal de la Administración autonómica,

¹³⁹ MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentario al nuevo Código penal, pág. 1385, las denomina “consecuencias accesorias”, término de por sí confuso que debería limitarse sólo a las contempladas en los artículos 127 a 129 del Código penal (el comiso y las consecuencias accesorias aplicables a las personas jurídicas), entre las cuales precisamente no se encuentra este tipo de medidas.

¹⁴⁰ Entre otros, en Alemania § 371 AO, en Italia Ley 83/1991, de 16 de marzo.

¹⁴¹ Extensamente sobre esta discusión, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, págs. 1387 ss.

¹⁴² La expresión se encuentra en los textos legales tanto penales como tributarios, pero no es muy afortunada.

foral o local); o c) antes de tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias por parte del Ministerio fiscal o del Juez de Instrucción.

A su vez, la excusa absolutoria no sólo exime de responsabilidad por el delito fiscal cometido, sino que abarca también a las posibles **irregularidades contables** u otras **falsedades instrumentales** que el sujeto haya podido cometer con anterioridad a la regularización de la situación tributaria¹⁴³.

La exclusión de la punibilidad en estos casos puede encontrar según la doctrina distintos fundamentos: para un sector doctrinal¹⁴⁴, se fundamenta en razones político-criminales de compensar la culpabilidad del autor con un *actus contrarius*, es decir, en “una actuación socialmente constructiva”¹⁴⁵, o dicho con otras palabras, en la autodenuncia y la reparación¹⁴⁶. La

¹⁴³ Al respecto, crítico, MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 900, quien considera que esta exención sólo puede admitirse en la medida en que dichas falsedades carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos contra la Hacienda Pública, es decir, sean las del artículo 310 o las falsedades en documento privado del artículo 395 que sólo son punibles en tanto puedan producir un perjuicio. Para este autor resulta una auténtica contradicción con el régimen general de las falsedades documentales que pueda quedar exenta de pena una falsedad en documento público u oficial, por el hecho de que se haya utilizado para llevar a cabo un delito fiscal que luego se regulariza.

¹⁴⁴ En el mismo sentido, BACIGALUPO, E., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, pág. 3109. SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO/JORGE BARREIRO, Comentarios al Código penal, págs. 878 s. VALLE MUÑIZ, “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, pág. 207; el mismo, en QUINTERO OLIVARES/VALLE MUÑIZ, Comentarios a la parte Especial del derecho penal, pág. 787. DEL MORAL, en MANZANARES SAMANIEGO/CREMADES, Comentario al Código penal, pág. 1434.

¹⁴⁵ BAUMANN/OTROS, AE-Widergutmachung, pág. 25. En sentido semejante, ya se expresó el Tribunal Supremo Federal alemán en su sentencia BGHSt 12, 101 (de 11 de noviembre de 1958), en la que se afirmaba que el fundamento de tal regulación “está determinado por el empeño del estado de acceder a todos los impuestos que le son adecuados, necesarios para cumplir sus tareas. Para ello se sirve como medio de la renuncia a la pena por las infracciones fiscales, con el objeto de facilitar al infractor a la regularidad fiscal. Por ello la Ley garantiza la no punibilidad cuando aquél, corrigiendo o contemplando sus declaraciones, pone a las autoridades fiscales en condiciones de reclamar los impuestos de la

consecuencia de este fundamento se refleja en materia de participación: entendida esta excusa absolutoria con este carácter *objetivo* nada se opone a que la exención de la pena pueda alcanzar también a los partícipes de un delito fiscal que finalmente es regularizado.

Por el contrario, se sostiene que, en realidad, se trata de una causa de *exclusión de la antijuricidad*, derivada del ordenamiento fiscal por haber dado satisfacción a la víctima¹⁴⁷. El efecto práctico de esta interpretación sigue siendo -según Queralt- el mismo: en virtud de una aplicación analógica del principio de la accesoriedad limitada, el partícipe queda igualmente libre del reproche de la antijuricidad¹⁴⁸. Sin embargo, como afirma Jaén Vallejo¹⁴⁹, esta interpretación no tiene en cuenta que toda causa de justificación debe operar en el momento de la acción y no con posterioridad a la misma como sucede en este supuesto.

Para otro sector doctrinal¹⁵⁰, se trata de una excusa absolutoria que *sólo* puede beneficiar al

misma manera que si se hubiese declarado formalmente desde el principio”.

¹⁴⁶ En este mismo sentido, Auto de apertura a juicio oral del caso FILESA, de 22 de diciembre de 1995: “[...] introducir una limitación respecto de los partícipes no sería compatible con la prohibición de la analogía deducida del principio de legalidad (art. 25.1 CE). En efecto, toda restricción de una eximente que vaya más allá del sentido del texto importa una ampliación de la punibilidad legalmente prevista, que la doctrina moderna ha reconocido mayoritariamente como contraria a la prohibición de analogía.”

¹⁴⁷ QUERALT, “Comentario a la reforma del fraude fiscal (LO 6/1995, de 29 de junio)”, pág. 64.

¹⁴⁸ QUERALT, “Comentario a la reforma del fraude fiscal (LO 6/1995, de 29 de junio)”, pág. 64.

¹⁴⁹ JAÉN VALLEJO, en BACIGALUPO, E., Curso de Derecho penal económico, pág. 245

¹⁵⁰ BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 538. BOIX/MIRA BENAVENT, en VIVES ANTÓN, Comentario al Código penal, pág. 1521. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 899. PÉREZ MANZANO/MERCADER UGUINA, en Comentarios a la Legislación penal, XVIII, pág. 228. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO/MERINO JARA, “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, pág. 361.

sujeto que regularice su situación tributaria y no a terceros partícipes en la comisión del hecho¹⁵¹. Así entendida, es decir, como una *excusa absolutoria subjetiva*, se debería fundamentar en características especiales del autor -como lo es, por ejemplo, la excusa absolutoria de parentesco en los delitos patrimoniales¹⁵²- característica que aquí no parecen darse.

A nuestro juicio, el carácter objetivo de esta excusa absolutoria resulta obvio y, por tanto, entendemos que debe ser de aplicación también a los partícipes. En efecto, siempre que el partícipe aporte de alguna forma a la reparación del mal causado podrá verse beneficiado por esta exclusión de la punibilidad¹⁵³.

Es de lamentar que el legislador no haya previsto los requisitos de la regularización. Son diversas las interpretaciones que permite el texto legal al respecto, pero entendemos que el único

¹⁵¹ En relación al alcance de esta excusa absolutoria respecto de terceros se ha pronunciado también la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado manifestando lo siguiente: a) cuando los partícipes hayan cooperado de alguna forma a la regularización se verán favorecidos por la exención de la responsabilidad; b) cuando el partícipe se haya opuesto a la regularización no se podrá beneficiar de los efectos de la excusa absolutoria; c) cuando la regularización se haya llevado a cabo sin la cooperación del partícipe, pero sin que conste tampoco su oposición, habrá que estar al caso concreto, no siendo descartable la aplicación de una atenuante analógica en relación con el artículo 21.5, y d) cuando el deudor tributario no haya regularizado, pero el partícipe lleva a cabo actos tendentes a aflorar la deuda tributaria ocultada se podrá apreciar una atenuación. Esta interpretación hecha por la Fiscalía General del Estado al exigir que el partícipe también lleve a cabo o colabore en el acto de autodenuncia se pronuncia por una interpretación objetiva de la excusa absolutoria que solamente operará sobre quien haya llevado a cabo la regularización. En el mismo sentido, Auto del Tribunal Supremo de apertura al juicio oral de FILESA, de 22 diciembre de 1995.

¹⁵² En la regulación del artículo 268 CP se prevé expresamente que la excusa absolutoria de parentesco no opera sobre los extranios.

¹⁵³ En este mismo sentido, Auto de apertura a juicio oral de FILESA, de 22 de diciembre 1995, en el que se afirma que no tendría sentido, en el marco de una norma con esta finalidad beneficiar con la punibilidad a quien nada hizo para la reparación de la ilicitud fiscal en la que colaboró.

requisito exigible es la presentación de la declaración complementaria, poniendo en conocimiento de la Administración el reconocimiento de la deuda tributaria impagada¹⁵⁴, salvo en los supuestos de devoluciones o disfrute de ventajas indebidas, en las que también se debe requerir la devolución de las sumas recibidas o disfrutadas con los intereses que correspondan¹⁵⁵.

La exención de responsabilidad prevista en el artículo 305 -así como la de los artículos 307 y 308 CP- resultará también aplicable¹⁵⁶ a la regularización de las deudas en cuantía inferior a la establecida en los citados artículos¹⁵⁷. Lo que no ha sido derogada expresamente por el NCP es la Disposición Adicional Primera de la LO 6/1995, según la cual quedarán exentos de responsabilidad criminal quienes suscriban Deuda Pública Especial de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Adicional decimotercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y apliquen su precio efectivo de adquisición a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados.(????)

10. La prescripción del delito fiscal

1. El delito fiscal prescribe a los 5 años según lo dispuesto en el art. 131 y concordantes del Código penal. Sin embargo, la prescripción de la infracción tributaria se ha reducido a 4 años. Con este motivo se ha producido una discusión sobre si la prescripción del delito fiscal debe o no constreñirse a 4 años.

¹⁵⁴ SUÁREZ GONZÁLEZ, en RODRÍGUEZ MOURULLO/JORGE BARREIRO, Comentarios al Código penal, pág. 879. En sentido contrario, BOIX, en VIVES ANTÓN/OTROS, Derecho penal - Parte especial, pág. 538.

¹⁵⁵ BACIGALUPO, E., en Curso de Derecho penal económico, pág. 227.

¹⁵⁶ según la Disposición Final Quinta del NCP que modifica la Disposición Adicional Segunda de la LO 6/1995,

¹⁵⁷ Según MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 900, la reforma fiscal de 1995 contiene no sólo una “amnistía fiscal” para pasadas defraudaciones fiscales, sino para el futuro, convirtiendo de hecho estos delitos en delitos sólo perseguibles a instancias de la Administración tributaria, cuando ésta no llegue a un acuerdo de regularización con el contribuyente. Ello contradice en opinión de este autor los más elementales principios del derecho penal, aunque se logre una mayor eficacia recaudatoria.

A nuestro juicio, las disposiciones fiscales no pueden derogar lo establecido en el art. 131 del Código penal, por lo que la prescripción establecida para el delito fiscal es de 5 años. Pero, el hecho de que la Administración tributaria no pueda, a partir de los 4 años, determinar la deuda, exigir el pago, imponer sanciones y conminar a la devolución de los ingresos indebidos, convierte en imposible la lesión del bien jurídico a partir de la prescripción administrativa. A partir de los 4 años se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad del delito fiscal. Es algo así como si existiera una cierta temporalidad en el bien jurídico. La prescripción tributaria del delito fiscal opera como la fuga del detenido en el delito de detenciones ilegales. Ya no es posible la lesión del bien jurídico.

Si no hay prescripción administrativas porque la administración tributaria ha interrumpido el plazo con las actuaciones inspectoras pertinentes, rige el plazo de 5 años establecido en el art. 131 del Código penal.

En apoyo de esta tesis –si hay prescripción tributaria trasciende al delito fiscal por la vía de la imposibilidad de lesión del bien jurídico- se encuentran los siguientes razonamientos:

- a) Cumplido el plazo de prescripción tributario, a partir del cuarto año no hay cuota defraudada, ni obligado tributario, es decir, ni objeto material del delito, ni sujeto activo;
- b) Si la Administración renuncia a su derecho de autoprotección es porque entiende que no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger¹⁵⁸.
- c) Después de los cuatro años ni la Administración Tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que convierte la persecución penal en una práctica imposible.

¹⁵⁸ CORDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública”, pág. 2. FERREIRO LAPATZA, “Prescripción tributaria y delito fiscal”, pág. 5.

De mantener la contraria tesis (la prescripción tributaria no impide que la penal se extienda hasta el quinto año):

a) quien ha ganado la prescripción por el transcurso de cuatro años ya no podrá, durante el quinto año, regularizar la deuda tributaria¹⁵⁹, pues ésta sólo es posible en tanto la deuda sea exigible. En consecuencia, se encuentra en peor condición el que ve prescribir su obligación que aquél a quien no le ha prescrito porque no podrá regularizar la situación tributaria pero sí podrá ser condenado. El artículo 62.4 del RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. Ello significa que aunque se ingrese una cantidad que ha prescrito no se está renunciando a la prescripción ganada, pues ésta es irrenunciable y se aplica incluso de oficio cuando se paga la deuda (artículo 67 LGT, artículo 60.1 Reglamento de Recaudación). Según Ferreiro Lapatza el acreedor no tiene en tal situación más remedio que devolver lo cobrado¹⁶⁰, como expresamente establece el artículo 7.1 c) del Reglamento de Devolución de Ingresos Indevidos, que incluye el ingreso de tributos prescritos como un caso en el que procede practicar la devolución. Quien hubiera visto prescribir su obligación se encontraría en peor condición que aquél cuya obligación no hubiese prescrito, pues no podrá durante el quinto año regularizar la deuda.

b) La obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda pública¹⁶¹.

¹⁵⁹ CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública”, pág. 3. FERREIRO LAPATZA, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, pág. 69.

¹⁶⁰ FERREIRO LAPATZA, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, pág. 69; el mismo, “Prescripción tributaria y delito fiscal”, pág. 4.

¹⁶¹ CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública”,

- d) El procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular¹⁶² lo que es atípico porque de acuerdo a la LGT la vía normal para la persecución de un posible delito fiscal es la establecida en el artículo 78.6, conforme al cual la Administración, si estima que la infracción pudiere ser constitutiva de delito, dará traslado del tanto de culpa al organismo penal correspondiente. Transcurrido el plazo de cuatro años desde la infracción, la Administración debe declarar de oficio la prescripción.
- e) La obligación prescrita resucitaría vía responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño alguno para la Hacienda Pública que deba ser reparado.

La conclusión, vistas las absurdas consecuencias reseñadas, no es otra que la de entender que la prescripción de la deuda extingue, junto a la obligación, las consecuencias penales del delito.

2. La nueva redacción del artículo 24 de la LGT, introducida por la disposición final primera de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes¹⁶³, en el que

pág. 3. FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, pág. 6. FERREIRO LAPATZA, “Prescripción tributaria y delito fiscal”, pág. 5.

¹⁶² FERREIRO LAPATZA, “Prescripción tributaria y delito fiscal”, pág. 5.

¹⁶³ La Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, modifica por vía de su artículo 24 el artículo 64 de la LGT en relación al plazo de prescripción de las infracciones tributarias. En la nueva redacción dada al artículo 64 LGT se reduce tal plazo de cinco a cuatro años. El nuevo plazo de prescripción entró en vigor a partir del 1 de enero de 1999, Disposición Final Séptima de la L 1/1998

se establece un nuevo plazo de prescripción de 4 años para las infracciones fiscales administrativas, ha puesto en tela de juicio la aplicación, a este género de delitos, del plazo de prescripción de 5 años previsto en el artículo 131 del Código Penal.

Según el mencionado artículo << prescribirán a los 4 años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) La acción para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias. d) el derecho a la devolución de ingresos indebidos>>¹⁶⁴.

Con relación a esta cuestión existe ya un amplio consenso doctrinal, en el sentido de entender que la extinción de la obligación tributaria debe impedir la sanción penal, aunque las posiciones varían acerca de la fundamentación dogmática que avale esta conclusión. No es ésta la posición de la jurisprudencia, como veremos al final.

Tres son las posturas que se han adoptado al respecto:

- A) Entender que se ha modificado el art. 131 del Código penal reduciendo la prescripción a 4 años. Esta postura es unánimemente rechazada por la doctrina.
- B) Entender que se aplica analógicamente la excusa absolutoria y se remite, por tanto, la cuestión al ámbito de la punibilidad.

¹⁶⁴ Esta prescripción empezará a contarse según el artículo 65 LGT en los distintos supuestos de la siguiente manera: en el caso a) desde el día en que se finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b) desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario; en el caso c) desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones y en el caso d) desde el día en que se realizó el ingreso indebido . Pues bien, si desde estos momentos fijados por la Ley transcurrieran cuatro años sin que la Administración determine la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o no exigiere el pago de la deuda liquidatoria, el delito fiscal nunca podrá ya ser consumado y habrá de acudir a las formas imperfectas de ejecución del artículo 16 del Código penal.

C) Considerar que la prescripción tributaria a los 4 años determina una atipicidad sobrevenida, tesis a la que nos sumamos.

3. A favor de la aplicación analógica de la excusa del art. 305.4 se manifiesta Choclán¹⁶⁵ apoyándose en la idea de que, transcurridos los cuatro años y producida la extinción de la obligación de pago, el contribuyente no puede ya regularizar su situación tributaria mediante pago.

En opinión de CHOCLAN MONTALVO, todo procedimiento de aplicación analógica de una norma requiere que concorra identidad de razón (art. 4.1. CC), y es obvio que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria – favorecer el pago- no concurren cuando la extinción del crédito tributario ha tenido lugar por un medio distinto del pago y por causas ajenas a la voluntad del contribuyente.

La solución que propone el Magistrado para conseguir armonizar el orden tributario y penal, parte de la idea de la falta de necesidad de pena una vez extinguida la obligación tributaria y en consecuencia, en tal supuesto, el Derecho Penal no deberá intervenir. En este sentido CHOCLAN MONTALVO se plantea la cuestión de si es posible afirmar que el delito fiscal está sujeto a un **presupuesto general de punibilidad: la subsistencia de la deuda tributaria**. Para ello atiende a la finalidad político-criminal del tipo penal, consistente en proteger la política de ingresos y gastos del Estado, entendiendo, por tanto, que la misma, no será tutelable cuando la Administración, por vulneración de sus deberes de autoprotección, haya dejado prescribir la acción para reclamar el pago.

165 CHOCLAN MONTALVO, J.A., Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal, en El delito fiscal, Gaceta fiscal, ed. 2000, págs 31 y sigs.

Así, el tipo penal incorpora una condición objetiva de punibilidad: *la subsistencia de la deuda en el momento de ejercitar la acción penal* o, dicho en sentido negativo, que no se haya extinguido la deuda al tiempo de ejercitarse aquella acción.

No habría obstáculo, entonces, en entender que son equivalentes todos aquellos supuestos en los que se produce la extinción de la deuda, pues en todos estos casos no concurrirá el presupuesto de punibilidad.

- La analogía con la excusa del art. 305.4 es invocada también por SILVA, MOLINS y MELERO. Para estos autores, “*la prescripción constituye una excusa absolutoria fundada en derecho tributario, que afecta al Derecho penal*”, por lo que se trataría de un supuesto a incluir en el art. 305.4 CP, y en el caso de entender que tal hipótesis no cabe en el mencionado artículo, la excusa absolutoria anterior podría fundamentarse en una analogía *in bonam partem* (legítima en Derecho Penal) con dicho art. 305.3 CP¹⁶⁶. La prescripción tiene, pues, una repercusión sobre la punibilidad de la defraudación tributaria¹⁶⁷.

4. A favor de la tesis de la atipicidad se apela a diversos argumentos.

- a) De un lado se apela a la inexistencia de algún elemento normativo del tipo. Si la prescripción de la obligación tributaria elimina la trascendencia jurídica del perjuicio

¹⁶⁶ SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 83 s.

¹⁶⁷ SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82.

producido¹⁶⁸ y si la consumación del delito fiscal presupone, como hemos dicho, la existencia de una *obligación tributaria exigible*¹⁶⁹, entonces su inexistencia determina la falta de un elemento normativo del tipo¹⁷⁰. Es decir, que prescrita la obligación tributaria no hay elusión del pago posible¹⁷¹. El tipo penal del delito fiscal requiere precisamente una elusión del pago de tributos. Si no hay obligación no se habría eludido el pago, pues tras la extinción de la obligación no había pago que eludir ni sujeto obligado al pago¹⁷²: se trata de un hecho que la LGT asimila al pago¹⁷³. Luego no podría concluirse, como sostienen Silva/Molins/Melero, que se realiza la tipicidad en el sentido de que, materialmente, se hubiera eludido el pago de un tributo debido según las reglas de las obligaciones tributarias¹⁷⁴.



➤ El elemento normativo del tipo ausente sería, para algunos, el resultado típico. Si partimos de

¹⁶⁸ FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, pág. 5. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, pág. 81.

¹⁶⁹ BAJO FERNÁNDEZ, Manual de Derecho penal (Parte especial), Delitos patrimoniales y económicos, Cap. XVII, NM 89. También en este sentido, SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “delito fiscal y prescripción tributaria”, pág. 81. SSTS 2 de marzo 1988, 9 de marzo 1993.

¹⁷⁰ PÉREZ ROYO, “La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, pág. 87.

¹⁷¹ SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82.

¹⁷² SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “delito fiscal y prescripción tributaria”, págs. 80 s.

¹⁷³ FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, págs. 5 s. SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82.

¹⁷⁴ SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “delito fiscal y prescripción tributaria”, págs. 81 s.

la premisa de que el delito fiscal es un delito de resultado, siguiendo a COBO y VIVES <<la falta del resultado típico provoca la atipicidad de la conducta>>. Según estos autores, la prescripción provocaría la anulación *ex tunc* de la obligación y, por tanto, ausencia del deber de ingresar, y la inexistencia del resultado dañoso que el incumplimiento de ese deber debería provocar.

- *Otros, por el contrario, se refieren a la ausencia del objeto material. En efecto, según COBO y VIVES <<la ausencia de cualquiera de las exigencias que el tipo proyecta sobre los sujetos activo y pasivo, sobre el objeto material, o sobre las circunstancias de la acción y demás situaciones típicas, produce la exclusión del tipo correspondiente>>.*

También se invoca la presencia de una causa de justificación, como SOLA y CLAVIJO que afirman que <<la extinción de la obligación tributaria, por aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción, hace desaparecer el elemento normativo de lo injusto cuya concurrencia se requiere para la incriminación por el delito fiscal>>. La comunidad ha manifestado a través de la ley, que está dispuesta a consentir el impago de las deudas prescritas, actuando, en este caso, la prescripción, como una causa de justificación similar al consentimiento en ciertos delitos, imposibilitando su persecución.

- Por último hay quien invoca, incluso, la ausencia de culpabilidad como FERREIRO LAPATZA que manifiesta que la prescripción de la deuda tributaria determina también la falta de culpabilidad, ya que entiende que la conducta exigible por el ordenamiento en este tipo de delitos es la de pagar mientras la deuda no prescriba y la de no pagar, si la deuda ha prescrito. Por ello, transcurrido el plazo de prescripción no es exigible una conducta tendente al pago de la deuda.

En opinión de los anteriores autores, la extinción de la deuda tributaria con carácter previo a la prescripción del delito fiscal conlleva la desaparición del desvalor del resultado y

determina la inexistencia de bien jurídico que deba ser protegido.

Así, AYALA entiende que en tal caso la Administración pierde la legitimación para ejercitar las acciones penales y civiles.

Tal y como disponen SILVA, MOLINS y MELERO la extinción de la obligación tributaria <<supone la desaparición del interés recaudatorio de la Administración Tributaria..., implica que la Administración ha renunciado a las conductas de autoprotección que el ordenamiento jurídico le proporciona>>.]]]]]

b) Por otro lado, se invoca la inexistencia de la lesión del bien jurídico. Según Córdoba Roda la desaparición del interés de la Administración al cobro del tributo comporta, a su vez, la extinción del bien jurídico protegido¹⁷⁵. Se trata de un supuesto, continúa, ciertamente excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad que resulta de la normativa jurídico-tributaria, no teniendo sentido, por tanto, que se incoe un procedimiento judicial para exigir una responsabilidad penal¹⁷⁶. Para el autor la solución a la cuestión planteada proviene de la rigurosa aplicación de la dogmática del bien jurídico, al resultar éste un valor de primer orden para la interpretación de la ley.

En los delitos contra la Hacienda Pública la definición del bien jurídico protegido viene establecida por las normas tributarias. De hecho la mayoría de los autores -entre ellos BACIGALUPO- entienden que se trata de un tipo penal en blanco cuyo contenido resulta de la regulación tributaria a la que la figura delictiva se remite. El delito fiscal como ley penal en

¹⁷⁵ CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la hacienda pública”, pág. 2.

¹⁷⁶ CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la hacienda pública”, pág. 2. PÉREZ ROYO, “La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, pág. 87.

blanco¹⁷⁷, es decir, como un tipo penal con elementos normativos, debe ser integrado por el conjunto de obligaciones propias de la legislación tributaria. Desde esta perspectiva sería incongruente pretender que las obligaciones (o falta de obligaciones) que dicha legislación establece no hayan de tener repercusión alguna en el Derecho penal. No parece revestir trascendencia el argumento de que una ley ordinaria no puede derogar lo establecido por Ley orgánica en el artículo 131 del Código penal. La reserva de ley orgánica (artículo 81.1 CE) sólo rige, como reiteradamente ha sostenido el Tribunal Constitucional, respecto de disposiciones penales que tengan efecto fundamentador de la punibilidad, es decir, sólo alcanza a medidas restrictivas de derechos fundamentales, pero no respecto de disposiciones que no lo tengan como sucede con la prescripción que precisamente extingue la responsabilidad penal¹⁷⁹. Igualmente, tampoco hay impedimento alguno para admitir que en el Derecho penal tenga efecto una causa de justificación que venga establecida en una ley ordinaria. De todas formas, siendo más grave el delito fiscal que la infracción administrativa nada impide que no coincidan los plazos de prescripción y, por lo tanto, el plazo de prescripción establecido en el artículo 131 CP es el vigente respecto del delito fiscal¹⁸⁰. Por otro lado, los plazos de prescripción de la infracción penal y de la

177

¹⁷⁸ BACIGALUPO, Curso de Derecho penal económico, pág. 216; el mismo, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO (Ed.), Código penal. Doctrina y Jurisprudencia, Comentario al artículo 305. FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, pág. 8. SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, págs. 81 s. Admiten la remisión a las leyes extrapenales, pero no lo califican directamente de ley penal en blanco, MORALES PRATS, en QUINTERO OLIVARES (Dir.)/VALLE MUÑÍZ (Coord.), Comentarios al nuevo Código penal, pág. 1373. MUÑOZ CONDE, Derecho penal - Parte especial, pág. 992. En sentido contrario, QUERALT, Derecho penal español - Parte especial, pág. 629.

¹⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, pág. 8. SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, págs. 80 s.

¹⁸⁰ CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda pública”, pág. 1. FERREIRO LAPATZA, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, págs. 69 ss; el mismo, “Prescripción tributaria y delito fiscal”, págs. 3 ss. PÉREZ ROYO, “La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, pág. 85 ss. SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 81. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Delito fiscal y

infracción administrativa discurren de modo independiente, ya que, además, no existe un sistema de prejudicialidad administrativa, los Tribunales penales ni se encuentran sometidos a la liquidación efectuada o no por la Administración, ni tampoco por los plazos de prescripción¹⁸¹. En conclusión no es posible extraer ninguna consecuencia inmediata del acortamiento del plazo de la infracción tributaria en relación a la prescripción del delito fiscal. Sin embargo, si se entiende el delito fiscal, a partir de una vinculación del mismo a los intereses de la Administración Tributaria, es decir, una visión más bien accesoria del delito fiscal a los intereses de la Administración y, por lo tanto, relacionado sobre todo a la elusión del pago y el perjuicio, entonces la extinción de la obligación tributaria por prescripción es equiparable a la desaparición del interés recaudatorio de la Administración¹⁸². Ello significa que pasado los cuatro años sin que la Administración Tributaria inicie ninguna actuación ésta acepta la liquidación efectuada por el contribuyente o, dicho con otras palabras, renuncia a las conductas de autoprotección que el ordenamiento jurídico le proporciona¹⁸³.

En consecuencia, transcurridos 4 años desaparece el interés de la Administración en el cobro del tributo, extinguiéndose, por ende, el bien jurídico protegido. Se trata, por tanto, de un supuesto excepcional en el que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad resultante de la normativa jurídico-tributaria.

Ferreiro Lapatza afirma que la Ley penal que regula el delito fiscal, en cuanto Ley penal en prescripción tributaria”, págs. 74 ss. En igual sentido, recientemente, STS 26 julio 1999.

¹⁸¹ SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 81.

¹⁸² SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82.

¹⁸³ CÓRDOBA RODA, “Prescripción tributaria y delitos contra la hacienda pública”, pág. 2. FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, págs. 5 ss. SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, pág. 82.

blanco, presupone no sólo la existencia de una cuota defraudada de más de 15 millones, sino también que dicha cuota no se haya extinguido antes de iniciarse la acción penal por:

- pago extemporáneo (regularización voluntaria) o
- por prescripción

Señala el Catedrático que, a efectos de retroactividad, la Ley tributaria es complemento de la Ley penal y, en este sentido, es también Ley penal y fundamenta de igual modo, sus conclusiones en el art. 62 ap.4 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre y el art. 60.1 del Reglamento de Recaudación, que contempla la irrenunciabilidad de la prescripción ganada y su aplicación, incluso de oficio, en el caso de que se procediera al pago de la deuda prescrita, disposiciones que completa con el art. 7.1.c) del Reglamento de Devolución de Ingresos Indebidos (Real Decreto 1163/1990 de 21 de septiembre) el cual, como ya quedó expuesto, incluye la prescripción del tributo como supuesto en el que procede practicar la devolución.

Sin embargo, la anterior tesis presenta, en opinión de CHOCLAN MONTALVO, las **objeciones siguientes**:

- la tipicidad, al ser un concepto referido a la acción, debe verificarse al tiempo de su realización y no en un momento posterior.

Así, al tiempo de la acción, la deuda tributaria existía y se eludió el pago del tributo en forma típica, por lo que la extinción *ex post* del derecho a exigir el pago, no podrá ya incidir en la tipicidad

En este sentido, también la regularización con posterioridad a la consumación del delito extingue la deuda tributaria sin incidir en la tipicidad y ello, con independencia de que

razones de política criminal o de utilidad práctica puedan justificar la exclusión de la punibilidad dentro de los límites de la excusa absolutoria del art. 305.4.

- la tipicidad no puede depender del interés del titular de proteger el bien jurídico en los supuestos, como es el caso, de bienes indisponibles.

Así, el bien jurídico protegido por el delito fiscal no pertenece a la Administración Tributaria, sino a la comunidad (al suponer un atentado contra el orden socioeconómico).

- El injusto del delito fiscal no se fundamenta sólo en el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial), puesto que el mismo debe ser consecuencia de una conducta desvaliosa.

En este sentido, habrá de tenerse en cuenta que serán admisibles formas imperfectas de ejecución cuando, concurriendo el desvalor de la acción, no se produce el resultado por causas ajenas a la voluntad del autor, o cuando el resultado no es imputable objetivamente a la acción. Resumiendo: El plazo de prescripción del delito fiscal sigue siendo como establecen los artículos 131.1 y 33 del CP de cinco años. Sin embargo, si en el plazo de cuatro años la Administración Tributaria no ha iniciado inspección alguna, entonces ello significa que acepta la declaración hecha por el contribuyente y como establece el artículo 64 LGT se extingue su derecho a determinar la deuda, a exigir el pago o la devolución de ingresos indebidos y a sancionar. Por lo tanto, extinguida la obligación tributaria no hay deuda exigible y se extingue también la responsabilidad penal por no existir obligación tributaria¹⁸⁴.

¹⁸⁴ FALCÓN Y TELLA, “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, pág. 5. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, “Delito fiscal y prescripción tributaria”, págs. 78, 81.

Si, por el contrario, antes de los cuatro años se ha interrumpido el plazo de prescripción tributaria por alguna actuación de la Administración o del sujeto pasivo, como determina el artículo 66 LGT, entonces respecto del delito fiscal sigue vigente el plazo de cinco años y también la posibilidad del particular de regularizar la deuda tributaria como establece el artículo 305.4¹⁸⁵.

Dado que las causas de la interrupción del plazo de prescripción del delito (artículo 132. 2 CP) y de la deuda tributaria no son idénticas (artículo 66 LGT) nada se opone a que prescrite la infracción penal pueda haberse interrumpido la prescripción de la infracción tributaria y que, en consecuencia, tras el sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales, se siga con el procedimiento sancionador¹⁸⁶, como lo permite expresamente el artículo 77. 6 LGT.

Finalmente, y adentrándonos de nuevo en el terreno de la dogmática, las últimas opiniones doctrinales sobre este tema las encontramos en el artículo publicado en Gaceta de Actualidad nº---- - titulado "El delito fiscal ante el estatuto del contribuyente" en la que sus autores -Jesús María Silva Sánchez, Pablo Molinos Amat y F. Javier Melero Merino- equiparan la extinción de la obligación tributaria por el transcurso del plazo de prescripción de 4 años, establecido por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a la regularización tributaria por el transcurso del tiempo. **¡Error! Marcador no definido.**

Según los autores citados, el contribuyente, en estos casos, ha regularizado su situación tributaria con el transcurso del tiempo, realizando, de este modo, el tenor literal del art. 305.4 CP. El argumento lógico-sistemático en el que apoyan su tesis estos autores es el de la imposibilidad de que el contribuyente, una vez transcurridos los 4 años, pueda regularizar su situación tributaria.

¹⁸⁵ FALCÓN Y TELLA, "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", pág. 9.

¹⁸⁶ PÉREZ ROYO, "La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria", pág. 86. SOLA RECHE/CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Delito fiscal y prescripción tributaria", pág. 78.

Así, exponen que "si el contribuyente no puede regularizar su situación tributaria mediante pago, ello será porque dicha situación tributaria ya está regularizada (por el transcurso del tiempo). Porque la situación tributaria o está regularizada o es, dados los demás requisitos, regularizable; *tertium non datur*."

De este modo, llegan a la conclusión de que la prescripción de la obligación tributaria, por no haber sido iniciado el procedimiento para liquidar la deuda en un plazo de cuatro años, constituye una excusa absolutoria fundada en el Derecho tributario, que afecta al Derecho penal. Y ello, porque es posible incluir tal supuesto en una interpretación del art. 305.4 CP, que consideran que ni siquiera tiene por ser extensiva (aunque pudiera serlo, sin problema, por cuanto se trata de una eximente de responsabilidad).

Proponen también, para el según ellos, improbable supuesto de que la anterior hipótesis no se admitiera, fundamentar la equiparación en una analogía *in bonam partem* (legítima en Derecho penal), con dicho artículo 305 CP 1995. Analogía que tendría su base en la equiparación que realiza la legislación tributaria entre prescripción de la obligación y pago espontáneo.

Por último, niegan la posibilidad de aplicar retroactivamente el acortamiento del plazo de prescripción, en cuanto a tal, por no hallarse comprendido en el Derecho sancionador, pero sí admiten dicha posibilidad en relación con la eximente penal, que entienden contenida en el art. 305.4 CP, o cuanto menos, construible por analogía *in bonam partem*.]]]]]

La jurisprudencia todavía no ha encontrado una solución adecuada al tema y está interpretando esta cuestión de forma dispar:

➤ 1.- Se pronuncian por mantener la prescripción de lo cinco años para el delito fiscal en

todo caso:

- A. La Sentencia de **22 de enero de 1999** (anexo 1), de la Audiencia Provincial de Barcelona (caso Pascual Estevill), que niega la incidencia de la Ley 1/1998 en el ámbito penal¹⁸⁷
- B, También lo niega el **Auto de 23 de abril de 1999** (anexo 2), del Juzgado de Instrucción nº 3 de Barcelona -Sra. Comas de Argemir¹⁸⁸

¹⁸⁷ Así, en la misma se dispone que “El CP establece como criterio para determinar la prescripción, la pena tipo establecida para cada uno de los delitos, que el propio Código sanciona y ello no se puede ver alterado por un plazo de prescripción establecido para un supuesto de distinta naturaleza jurídica. (...) La justificación de un plazo de prescripción superior para los delitos (...) contra la Hacienda Pública se encuentra en la mayor gravedad de la conducta. (...) La jurisdicción penal en su determinación de la deuda tributaria no esta vinculada por el art. 24 L 1/1998, sino por el plazo de prescripción del delito y en cuanto a la responsabilidad civil, a la que no se aplica el principio de retroactividad de las normas más favorables del art. 2.2. CP, no resulta de aplicación el nuevo artículo, no sólo porque las leyes carecen de efecto retroactivo, sino porque la propia ley así lo establece en su disposición transitoria única. Hay que concluir que la entrada en vigor del art. 24 L 1/1998 de Derecho y Garantías del Contribuyente, ninguna incidencia tiene en los hechos enjuiciados”.

¹⁸⁸ “En conclusión, la L 1/1998, ha modificado el plazo de prescripción de cinco a cuatro años para la liquidación de las deudas tributarias, pero en modo alguno ha modificado el plazo de prescripción para perseguir, en el ámbito penal el delito de defraudación tributaria, de naturaleza distinta, y autónoma de aquélla, y es precisamente en atención a la distinta gravedad de las conductas que se analizan en el ámbito administrativo y en el penal que está plenamente justificado que el legislador haya querido establecer plazos de prescripción distintos para la persecución de unas u otras conductas. De ello se deriva que del mismo lado si el ejercicio de acción penal no está prescrito, en aplicación del art. 116.1 CP, tampoco lo estarán las responsabilidades civiles de resarcimiento derivadas del ilícito penal porque el hecho de la deuda subsiste, con independencia de que el legislador limite a cuatro años la acción administrativa, que no penal, para poder reclamarla”.

- C. Tampoco considera de aplicación al delito fiscal el plazo cuatrienal de prescripción, el **Auto** de la Audiencia Provincial de Barcelona de **31 Mayo de 1999** (anexo 3) –Ponente Sra. Montserrat Arroyo Milagrosa¹⁸⁹

189 “El artículo 24 de la Ley 1/1998, reguladora del Estatuto del Contribuyente, no es una norma tributaria que complemente el tipo penal; respondiendo a la finalidad de reforzar, en primer lugar, las obligaciones de la Administración al imponer un plazo menor para el ejercicio de sus derechos derivados de la relación jurídica tributaria y, en segundo, los derechos de los contribuyentes, la misma establece un límite temporal a la actuación administrativa, límite que siempre ha estado regulado, si bien en la normativa anterior coincidía, al estar fijado en cinco años, con el establecido para el delito. Pero ello no comportaba “per se” que ambos discurrieran al unísono, sino que por el contrario eran autónomos. Precisamente al amparo de aquella normativa ya era posible que en la práctica hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la duda tributaria y, sin embargo, la prescripción penal respecto del delito cometido en ese mismo período de tiempo hubiera sido interrumpida por haberse iniciado, a instancia de parte acusadora, el correspondiente procedimiento judicial.” Además, la anterior Sentencia fundamenta su criterio en la disposición transitoria única de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, donde se establece que: “...los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión”. En este sentido, como establece la meritada sentencia: “...el plazo de prescripción administrativa aplicable a los procedimientos tributarios iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, encaminados a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, es el de cinco años. (..) En conclusión, atendida la no retroactividad del referido precepto con la entrada en vigor del Estatuto del Contribuyente, no se ha producido automáticamente la prescripción de aquellas

- D. La **Sentencia de 18 de marzo de 1999** (anexo 4), de la Audiencia Provincial de Barcelona, falla, igualmente, en contra de la aplicación de la prescripción de cuatro años, prevista en el Estatuto del contribuyente¹⁹⁰.
- E. Del mismo modo se pronuncia el **Auto de 21 de octubre de 1999**, de la Audiencia Provincial de Barcelona (anexo 5)¹⁹¹

deudas sobre las que hayan transcurrido cuatro años sin ser liquidadas o pagadas. Dicha irretroactividad viene reforzada por el hecho de que el legislador no solamente estableció la previsión de la inaplicabilidad a los procedimientos tributarios ya iniciados a su entrada en vigor, sino que expresamente estableció una fecha posterior en el tiempo para la entrada en vigor del artículo 24 de la Ley 1/1998, que concretó en la disposición final 7^a.2 al establecer su vigencia a partir del primero de enero de 1999”.

190 “El plazo de prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es el establecido en el Código Penal, sin que resulte aplicable el plazo de cuatro años previsto en el art. 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, respecto del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y para imponer sanciones tributarias”.

191 “a) Que lo que se extingue, en su momento, es el derecho o la acción a reclamar o exigir el cumplimiento de la deuda, lo que, materialmente, comporta la inexigibilidad de la misma, pero no la inexistencia de la deuda si ésta hubiera nacido y existiera en su momento. (...)

b) Por tanto, la concurrencia de la prescripción en sede tributaria, así entendida, extingue obviamente el derecho o la acción de la Administración a exigir el pago de la deuda,

F. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 22 de enero 1999: niega la incidencia de la prescripción del ámbito tributario. (Caso Estevill)

G. Auto del Juzgado de Instrucción nº 3 de Barcelona de 23 de abril de 1999 192

H. Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona (Secc. 6ª) de 31 de mayo de 1999: revoca el Auto del Juzgado de Instrucción nº 22 de Barcelona de 2 enero 1999 sobre la base de que la prescripción penal es distinta de la prescripción tributaria, cuya normativa reguladora no completa el tipo penal, por un lado, y de que la L 1/1998 establece expresamente en su Disp. Transitoria Única que los procedimientos ya iniciados se regirán por normativa anterior, por otro lado (FJ 1º).

I. STS 26 de julio 1999: sin entrar en la cuestión de fondo, se limita a sostener que la prescripción del delito fiscal es “indudablemente el de cinco años” (FJ 2º).

J. Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de octubre 1999: se niega la trascendencia del plazo de prescripción tributaria, con el argumento de que lo que prescribe el ámbito

pero, en modo alguno, ésta, por tal razón, deja de ser debida con efectos retroactivos, lo que equivaldría (como pretende la parte) que deviene, a efectos tributarios y penales, inexistente <<ex ante> y <<ex post>>. La deuda existió, la cantidad era debida, pero tributariamente, transcurridos cuatro años de inactividad de la Administración, se ha extinguido el derecho de ésta a reclamarla o exigirla.”

192 rechaza la trascendencia penal del acortamiento a cuatro años de la prescripción tributaria, basándose en una confusa argumentación para tal negación en la intrascendencia de la prescripción de un año de la responsabilidad extracontractual (art. 1902 CC ligada a la realización de un daño por medio de una conducta no delictiva) (FJ 1º).

tributario es el derecho o la acción, sin que la prescripción suponga inexistencia de deuda. (FJ 4º).

2.- Por el contrario, admiten la influencia de la prescripción tributaria

- A. **Auto de 2 de enero de 1999** (anexo 7), del Juzgado de Instrucción nº 22 de Barcelona -Sr. Vila Mayo- acepta los efectos del acortamiento del plazo de prescripción tributaria, sobre la base del principio de intervención mínima del Derecho penal¹⁹³

193 “La relación entre el art. 301 CP y el 24 de la Ley 1/1998 lleva a cuestionarse que si la Administración tributaria, que regenta los intereses de la Hacienda Pública, a partir del cuarto año no tiene interés en determinar la duda tributaria y proceder a su exacción, cómo puede decirse que no obstante este abandono, el delito fiscal debe seguir castigándose hasta el quinto año. No existe ya, a partir del cuarto año, un bien jurídico a proteger, no existe ya la posibilidad de exención de punibilidad, porque el acreedor renuncia al cobro de la deuda. Lo coherente con el principio de intervención mínima es que, desaparecido el delito penal, puede mantenerse el ilícito administrativo, pero no al revés, que desaparecido éste, se mantenga aquél, ello supondría no respetar el carácter garantizador y el principio de intervención mínima.

DECIMONOVENO.- Resulta de esta consideración que no se trata de sostener que el art. 24 de la Ley 1/1998 modifique el art. 131 del CP, ni siquiera quedarse en que la integración normativa de los elementos del tipo penal del art. 305.1 devenga comprometida, sino que la afectación aparece al relacionar el Derecho penal y el Derecho tributario en la complejidad del ordenamiento jurídico, si el interés para el primero se estima renunciado a los cuatro años, no es coherente sostener, de acuerdo con el principio garantizador y de intervención mínima, que el injusto típico, en su estructura valorativo-

B. Acuerdo de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 1999 (anexo 6) -caso <<INVERBROKER>>- , otorga relevancia penal al plazo de cuatro años de prescripción tributaria, al entender que la subsistencia de la obligación tributaria funciona como una especie de condición objetiva de punibilidad, por estar implícita en el tipo penal¹⁹⁴

material, se mantiene hasta el quinto año. No es suficiente con la afirmación del tipo penal <<per se>>, ello limita su alcance al primer nivel de la valoración, hace falta un segundo nivel, en atención al sentido del injusto en la unidad compleja del ordenamiento jurídico, lo cual quiebra en el presente caso.

VIGESIMO.- La retroactividad en la aplicación integrada del art. 24 de la Ley 1/1998 y el Código Penal es clara a tenor del art. 22 del CP, que consagra la retroactividad de la ley penal más favorable; más favorable no es sólo la que comporta una modificación en la penal, sino todo aquello que significa una mejor amplitud del tipo penal, y al y como en el presente caso sucede, desde la continuidad del ordenamiento jurídico.”

- 194 establece que:“ Sobre esta materia existe ya un amplio consenso doctrinal sobre que la extinción de la obligación tributaria debe impedir la sanción penal por su incumplimiento, aunque las posiciones varían acerca de la fundamentación dogmática que avale esta conclusión. No puede entenderse, desde luego, que esta Ley haya modificado el plazo de prescripción del delito fiscal, de cinco años según el art. 131 CP, toda vez que, al margen de la cuestión de si la materia está reservada o no a la ley orgánica, no es incompatible el plazo de prescripción previsto para el delito de cinco años y un menor plazo de prescripción para la acción para imponer sanciones administrativas, por lo que no puede entenderse derogado en este punto el art. 131 CP.

Sin embargo, dada la naturaleza en cierta medida accesoria del delito fiscal, podría sostenerse que es condición de punibilidad la subsistencia de la duda tributaria, al tiempo de ejercicio de la acción penal. A idéntica solución se llegaría aplicando la

- C. Auto del Juzgado nº 6 de Mataró de 25 de noviembre 1999: se acepta la eficacia penal del plazo de prescripción tributaria de cuatro años, así como la necesidad de aplicar retroactivamente cualquier norma tributaria que resulte más favorable para el interesado, precisando acertadamente que ello no supone desconocer la prescripción penal, sino que se trata de una mera consecuencia del carácter de la ley penal en blanco que reviste el delito fiscal. (FJ 6º)195.

doctrina, sostenida por un sector de la teoría, de la atipicidad sobrevenida o por aplicación analógica de la excusa absolutoria de regularización tributaria, aunque en el caso que nos ocupa existen dificultades para apreciar la identidad de razón que requiere todo procedimiento de aplicación analógica de norma. Con independencia del concreto fundamento dogmático, es lo cierto que cuando se ha extinguido la obligación tributaria no existe necesidad de pena, el Derecho penal no debe intervenir. Como es conocido, mas allá de la realización culpable de lo ilícito típico existen otros presupuestos de la punibilidad referidos a la necesidad de protección del orden social, por lo que toda está sujeta en su aplicación a la reserva de su necesidad social. Ello permite afirmar que el delito fiscal está sujeto a un presupuesto general de punibilidad, la subsistencia de la deuda tributaria, de acuerdo con las finalidades político-criminales de tipo penal, que no son otras que la de proteger la política de ingresos y gastos del Estado, y ésta ya no es tutelable cuando la Administración, sin haber ejercitado sus facultades de autoprotección, ha dejado prescribir la acción para reclamar el pago." **¡Error! Marcador no definido.**

Acuerdo de la AN de 10 de noviembre 1999: se aprecia la relevancia penal de la prescripción tributaria, por entender que la subsistencia de la obligación funciona como una especie de condición objetiva de punibilidad, que está implícita en el tipo penal.

195 "Sin embargo, no podemos compartir el criterio de que "... *la entrada en vigor del art. 24 de la Ley 1/98 ... ninguna incidencia tiene en los hechos enjuiciados ...*", todo lo contrario, partiendo -como hemos hecho- de que estamos ante una norma penal en blanco es necesario integrar toda la legislación tributaria. Como ya dijo el Ilmo. Sr.

Vila Mayo en su Auto de 2 de enero de 1999, el ordenamiento jurídico protegido <<ha de estarse a la relación entre el tipo penal de delito fiscal y la normativa tributaria como el común objetivo de defensa de la Hacienda Pública". **¡Error! Marcador no definido.**

SEPTIMO.- Expuesto lo anterior, resulta que -en el supuesto que nos ocupa- el orden tributario y el orden penal persiguen idénticos objetivos de política fiscal.

En el caso de modificación favorable de la legislación tributaria deba aplicarse el art. 2.2 CP, es decir, la reforma fiscal deba beneficiar al reo de forma retroactiva (STS 13.6.90 y 31.10.97).

El problema surge en cuanto que el art. 64 de la Ley General Tributaria (en su nueva redacción) establece un plazo de cuatro años con relación al derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas tributarias, sobre todo cuando el ejercicio de la acción penal se produce una vez transcurrido el período de cuatro años desde la consumación del hecho, con prescripción de la obligación tributaria.(...)

Es decir, y como ya se ha dejado dicho, entre una fecha y otra han transcurrido 4 años y 11 meses, por lo que -no cabe ninguna duda- de que la acción administrativa está prescrita. (...)

De modo que, si bien la doctrina es unánime al entender que la extinción de la obligación tributaria debe impedir la sanción penal por su incumplimiento, no ocurre lo mismo con la jurisprudencia (menor):

a) El Auto de 2 enero 1999 del Ilmo. Sr. Vila Mayo defendió la misma tesis que la doctrina; sin embargo, la Sección Sexta revocó dicho Auto.

b) La Sentencia de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Barcelona, en el conocido como <<caso ESTEVILL>>, discrepa de este criterio, si bien dicha Sentencia no es firme, pues está pendiente de recurso de casación.

c) Y el reciente Acuerdo de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre del año en curso, dictado en el caso <<INVERBROKER, S.A.>> comparte el criterio doctrinal. (...)

OCTAVO.- Así, siguiendo con el análisis detallado, el art. 394 del anterior Código Penal, iniciado en el fundamento quinto de esa resolución, debemos considerar el RESULTADO del delito final.

El resultado consiste en un perjuicio a la Hacienda Pública, siempre que la cuota defraudada alcance los quince millones de pesetas, esta cuantía constituye una condición de punibilidad, y no un elemento del tipo.

Si cumplidos cuatro años, la Administración renuncia, en su defecto a determinar la deuda debida, se produce necesariamente la desaparición del bien jurídico protegido. Es evidente que el interés presente en la recaudación desaparece y deja de existir al objeto de tutela.

Por tanto, teniendo en cuenta que el <<ius puniendi>> viene condicionado por razones de orden público, de interés general o de política criminal, y considerando también el principio de intervención mínima que debe regir en el Derecho penal, no procede imponer castigo alguno cuando el fin reparador o socializador de la pena es ya incumplible dado el tiempo transcurrido. Como ha recogido la STS de 19 diciembre de 1996 (Ponente: Ilmo. Sr. Augusto de Vega Ruiz) *“transcurrido un plazo razonable, fijado por la norma, desde la comisión del delito, la pena ya no es precisa para la pervivencia del ordenamiento jurídico, ya no cumple sus finalidades de previsión social”*.

Dicho de otro modo, la prescripción en el ámbito tributario hace desaparecer la obligación de pago, con lo que la conducta del acusado por este delito deviene atípica.

Considerarlo de otro modo supondría llegar al absurdo de que a partir del cuarto año y dentro del año que transcurre hasta el de los cinco años penales, el contribuyente no podría -según la normativa jurídico-tributaria- efectuar ingresos para pagar el tributo eludido; es más, ni siquiera podría hacer uso de la excusa absolutoria por cuanto habría prescrito su deuda. En cambio, sí podría ser acusado de un delito contra la Hacienda Pública.”