

## EL DELITO FISCAL. ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS

César García Novoa\*

Universidade de Santiago de Compostela

### Sumario:

I. Introducción. Concepto y evolución histórica del denominado *delito fiscal*.- II. Naturaleza del delito y bien jurídico protegido.- III. Sujetos del delito de defraudación tributaria.- IV. La conducta punible.- V. La cantidad defraudada; concepto y naturaleza.- VII. Relevancia penal de las técnicas presuntivas contempladas en el Derecho Tributario.- VIII. El elemento subjetivo. Animo de defraudar y dolo.- IX. Consumación y concurso con otras figuras delictivas.- X. La excusa absolutoria de la regularización voluntaria de la situación fiscal.- XI. La Responsabilidad Civil.- XII. Delito fiscal, fraude de ley y "cláusulas antiabuso".- XIII. Bibliografía

### **I. Introducción. Concepto y evolución histórica del denominado *delito fiscal***

La Constitución española, en la línea de las Normas Fundamentales de los países de nuestro entorno, consagra en su art. 31, 1, el deber de todos de "contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Y el Tribunal Constitucional ha venido defendiendo la legitimidad del Estado para asegurar la eficacia del deber de los ciudadanos de sufragar las cargas públicas. Así, por ejemplo, en el FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril, el TC señalaba que, de no perseguirse el fraude "se produciría una distribución injusta de la carga fiscal", pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar". Posteriormente, la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, añadiría que "la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad

---

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...” (FJ 6º). En la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre se proclama que “...las relaciones tributarias son, por naturaleza, masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública”. Para añadir, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, que cualquier alteración en el régimen del tributo “repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (FJ 9º). Más recientemente, en la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, el TC reconoce de manera expresa la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...” (FJ 6º).

En este sentido, y continuando en la exposición de los aspectos introductorios, es conveniente recordar la diferenciación clásica en el mundo del Derecho Tributario, entre *elusión fiscal* y *evasión fiscal*. La primera consiste en la búsqueda del ahorro fiscal sin incurrir en vulneraciones directas de la norma y puede catalogarse como una actividad lícita de los contribuyentes cuando consista en planificaciones fiscales dentro de la ley o en el aprovechamiento de las llamadas *economías de opción*. Pero que el ordenamiento fiscal puede también proscribir, bien previendo mecanismos preventivos en las propias normas tributarias –hechos imponibles complementarios, presunciones, ficciones tributarias– o bien por medio de las llamadas “cláusulas generales antielusorias”. Es el caso del “abuso de las formas jurídicas” en Alemania, el “abuso de derecho” en Francia, las “cláusulas de inoponibilidad” en Portugal, el principio *substance over form* en los países anglosajones y en España el fraude de ley de la LGT de 1963, sustituido en el art. 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por el llamado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

Frente a la elusión, que normalmente no supone vulneración frontal de la norma tributaria, sino evitación abusiva del tributo, el ordenamiento perseguirá la evasión o defraudación tributaria, esto es, el incumplimiento de la obligación de satisfacer el tributo cuando existe obligación de pagarlo porque el sujeto ha realizado el hecho imponible o el presupuesto de cualquier otra obligación tributaria. Estas conductas suponen la infracción del orden normativo y pueden ser sancionadas administrativamente, pero también

penalmente. La decisión de establecer sanciones penales respecto a los incumplimientos tributarios es una opción política que depende de la decisión que se adopte en cada momento histórico. Pero si se decide tipificar ciertos incumplimientos de obligaciones fiscales con penas, hay que tener en cuenta algunas circunstancias importantes. En primer lugar no es admisible entender que la diferencia entre sanción administrativa y sanción penal es ontológica o “de grado” – como lo entienden pensadores clásicos como Mayer, Goldschmidt...– de manera que las sanciones administrativas estarían al servicio de la tutela de los intereses propios de la Administración –sanciones de *autoprotección*– mientras que las sanciones penales protegerían bienes jurídicos. Por el contrario, el recurso a sanciones administrativas o a la punición penal para reprimir ciertas conductas de vulneración del ordenamiento tributario es, como ha dicho el TC en su conocida sentencia 18/1981, de 8 de junio, expresión de un único orden punitivo del Estado, lo que supone que a las sanciones tributarias se le han de aplicar “con matices” los principios propios del Derecho Penal. Por otro lado; si coexiste el orden sancionador penal con el Administrativo, aquél debe reservarse a las conductas más graves, por exigencia de la regla de “intervención mínima” del Derecho Penal, al tiempo que debe evitarse que sobre la misma conducta recaigan ambas sanciones, por elementales exigencias del principio *non bis in idem*. La frontera entre infracción tributaria y delito fiscal puede situarse, como ocurre en el Derecho español, en el importe de la cuantía defraudada.

Teniendo en cuenta esto, conviene señalar que en la historia reciente de la legislación penal española, el antecedente más remoto del Delito Fiscal se halla en el artículo 331 del Código Penal de 1870, que pasaría, con una redacción prácticamente inalterada, al Código Penal de 1973. El artículo 319 de éste decía: “*el que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos y por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 10.000 pesetas*”. Este precepto estaría vigente en estos términos hasta la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977. Suele recordarse, entre la anécdota y el lamento, que en más de cien años de vigencia, este tipo penal sólo se aplicó dos veces, dando lugar a una única condena, en un supuesto de impago del fielato municipal por el sacrificio de tres corderos.

Sin embargo, el antecedente más inmediato y que supone la introducción en nuestro país de un verdadero "delito fiscal", es el art. 35 de la citada Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977. A pesar de la plausible novedad que supuso esta reforma, su regulación adolecía de graves defectos. Basta señalar dos; en primer lugar la ubicación del tipo delictivo entre las "falsedades", lo que planteaba problemas en torno al contenido del dolo. En segundo lugar, la necesidad de que, como requisito de procedibilidad, se agotase previamente la vía administrativa -*prejudicialidad administrativa*-. Ello dificultaba la persecución penal del delito, pues era frecuente que se dilatasen los procedimientos de comprobación administrativa con innumerables recursos para impedir la apertura de la causa penal.

Las dos reformas más importantes experimentadas por el tipo del delito fiscal, que supone su configuración como delito de *defraudación tributaria*, proceden de las modificaciones operadas por dos Leyes Orgánicas. La Ley 2/1985, de 29 de abril, además de dejar sin efecto el art. 37 de la Ley de 1977, relativo al requisito de procedibilidad de la denuncia administrativa, deroga el art. 319 del Código Penal. Se establece como sujeto pasivo del delito a las Comunidades Autónomas, el ámbito objetivo de la defraudación se amplía a los "tributos" en lugar de la anterior referencia a los impuestos, incluyéndose los tributos de *declaración periódica* junto a los *tributos periódicos*. La cuantía defraudada se clarifica -se pasa a hablar de "cuota defraudada o beneficio fiscal obtenido"-, suprimiéndose además la referencia a las defraudaciones imputables a personas jurídicas.

En cuanto a los tipos, la reforma incorpora el delito contable a través del artículo 350 bis y el delito de fraude de subvenciones en el art. 350. En lo referente a la punibilidad, se unifica en la de prisión menor la pena privativa de libertad.

Por otra parte, la Ley Orgánica, 6/1995, de 29 de junio, añadiría precisiones de gran importancia; como la incorporación expresa al tipo penal de las conductas omisivas dolosas y la inclusión en el tipo del impago de retenciones. Sin embargo quizás sean dos cuestiones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995 las de mayor trascendencia. En primer lugar se eleva la cuantía defraudada constitutiva de delito al importe de 15 millones de las antiguas pesetas, haciendo expresa mención al "periodo de declaración" para determinar el importe defraudado. En segundo lugar, se atribuye. trascendencia penal a la regularización voluntaria del contribuyente, que la LGT de

1963 establecía en su art. 61, dotándola de la condición de una auténtica excusa absolutoria.

Además, y como consecuencia de la aprobación del Código Penal de 1995 por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, el delito de defraudación tributaria se verá afectado en cuestiones de calado, como lo referente al carácter doloso de los delitos que el Código recoge en su artículo 12 ( suprimiendo la referencia a que la acción u omisión defraudatoria deban ser *dolosas* ). Y, en otro orden de cosas, incorporando en el art. 306, la defraudación contra los Presupuestos Generales de la Unión Europea. La última reforma que hemos de mencionar es la que tiene lugar como consecuencia de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre de modificación del Código Penal, donde se fija la cuantía defraudada en 120.000 euros, que estará en vigor a partir del 1 de octubre de 2004.

## **II. Naturaleza del delito y bien jurídico protegido**

Una de las cuestiones que han suscitado más discusiones en la evolución del delito fiscal ha sido dilucidar cuál es el bien jurídico protegido, lo cual tiene gran importancia, y no solamente como una cuestión puramente teórica, sino porque algunos elementos esenciales del delito como la antijuridicidad presuponen la protección jurídica de bienes jurídicos e incluso, para algunas visiones subjetivistas de la antijuridicidad, es precisa la conciencia de la protección jurídica de tales bienes atacados ( “conciencia de la ilicitud” ) en el marco de un Derecho Penal orientado a la tutela de bienes jurídicos.

Resultando importante acotar el bien jurídico protegido en el delito fiscal, durante la vigencia del Código Penal de 1870 y con posterioridad a la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977, este tipo delictivo se encontraba entre las “falsedades”, lo que llevó a pensar que el objeto del delito en abstracto o bien jurídico protegido, era el deber de veracidad en las relaciones de los contribuyentes con la Hacienda Pública, aunque ello fuera generalmente criticado por la doctrina.

Evidentemente lo que el tipo del delito de defraudación está tutelando es algo más que las falsedades. El hecho de que la reforma de 1985 haya trasladado el tipo de la defraudación fiscal, incluyéndolo en un título específico de “Delitos contra la Hacienda Pública”, que Código Penal de 1985 situaría inmediatamente después de los delitos contra el patrimonio y contra

el orden socioeconómico, ayudó a clarificar las cosas desde la perspectiva de la sistemática legal. En efecto, el TS –sentencias de 12 de marzo de 1986 (*Aranzadi*, 462), 12 de mayo de 1986 (*Aranzadi*, 2449) y 27 de diciembre de 1990 (*Aranzadi*, 5209)– insiste en la condición de “delito patrimonial” del delito de defraudación tributaria, con la peculiaridad del sujeto pasivo –la Hacienda Pública– y de la materia objeto de defraudación.

No obstante, en opinión de la mayoría de la doctrina ( Rodríguez Mourullo, Simón Acosta, Aparicio Pérez...) el delito está configurando como bien susceptible de protección la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas. Como señala el propio Rodríguez Mourullo, considerar al delito de defraudación tributaria como un delito contra el patrimonio supone reconducirlo al molde de los delitos contra la propiedad, que responden a la tutela de derechos individuales y no a intereses generales. Siendo el tributo, en esencia, una restricción legal del derecho de propiedad, esta concepción podría llevar a conclusiones erróneas. Por otro lado, si el delito de defraudación fuese un delito patrimonial no tendría explicación ni justificación la impunidad penal de conductas que causan daño inferior a 120.000 euros. Para Simón Acosta este límite cuantitativo es un elemento fundamental del tributo, pues sólo las defraudaciones tributarias de cierta cuantía provocan el rechazo social de la conducta que justifica su tipificación como delito.

Y si bien el delito de defraudación tributaria no puede considerarse como un delito contra la propiedad, creemos que tampoco puede explicarse a través del cómodo expediente de remitirse a la genérica categoría de “delitos contra el orden económico” (Bajo Fernández, Seoane Spiegelberg...). Por el contrario, el entendimiento del verdadero bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria debe explicarse desde peculiaridades propias del Derecho Tributario. En este sentido, consideramos perfectamente asumible la postura de Pérez Royo, en el sentido de que el bien jurídico protegido es la propia Hacienda Pública, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas.

Tomando nota aquí de alguna teoría denominada “pluriofensiva”, como la defendida por Martínez-Buján Pérez, que sostiene que el delito ataca a un bien patrimonial como es el Erario público, pero al mismo tiempo, tutelaría de forma indirecta la integridad del orden económico, a nuestro modo de ver el bien jurídico protegido no es ni de carácter patrimonial, ni el orden

económico general. El bien jurídico protegido sería más bien, la función tributaria, entendida como actividad administrativa establecida legalmente y que tiene como finalidad aplicar los tributos. Ello se justifica si recordamos la mencionada jurisprudencia del T.C. referida a la legitimidad de la lucha contra el fraude como modo de garantizar el cumplimiento del deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Téngase en cuenta que la función tributaria ha ido modificándose paulatinamente a lo largo del tiempo. En este sentido es muy importante destacar la evolución legal de los procedimientos administrativos en materia tributaria. De una función tributaria basada en la liquidación de los tributos por la Administración, con un papel muy limitado para los contribuyentes que, simplemente, ponen en conocimiento de la Administración situaciones puramente fácticas, se ha pasado a una función basada en las autoliquidaciones y en un creciente protagonismo de las actuaciones de colaboración de los contribuyentes y demás obligados tributarios mediante retenciones, repercusiones y obligaciones de información. Por eso, sea cual sea el tipo del injusto que consideremos dentro de este género de delitos, el mismo debe incluir como un momento necesario para su realización la vulneración de algunos deberes que en el marco de dicha función se impone a los particulares. Y tanto de los deberes de pago del tributo, como de los múltiples deberes formales que la ley fiscal exige a los ciudadanos y que permiten poner en conocimiento de la Administración la existencia de una deuda tributaria y la cuantía de la misma.

### **III. Sujetos del delito de defraudación tributaria.**

La determinación del sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria tiene importancia desde el punto de vista de procesal, en tanto éste tendrá derecho a querrellarse, personarse en la causa y ejercitar las acciones civiles y penales que procedan. Consideramos sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria a la Administración estatal, autonómica o local, titular del crédito defraudado, entendiéndolo por tal el ente público que gestione el tributo defraudado en nombre propio, excluyendo los supuestos en que la gestión sea por cuenta de otro ente público, por ley o convenio. El art. 306 del Código Penal hace referencia también a las Haciendas Forales y a las Comunidades Europeas. Ello supone un importante avance de concreción respecto a la redacción de 1977, en la que se mencionaba exclusivamente a la Administración estatal y local. No se olvide que desde el 1 de enero de 1992, la gestión

de los tributos estatales está atribuida a la Agencia Estatal para la Administración Tributaria.

A nuestro modo de ver, ello implica que en los supuestos de impuestos parcialmente cedidos como el IRPF, la cuantía de 120.000 euros de cuota defraudada ha de referirse a la suma de cuotas estatal y autonómica. No habrá, por tanto, delito si las cantidades defraudadas en cada una de las cuotas en que se disgrega territorialmente el tributo no alcanzan tal cantidad.

En cualquier caso, no cabe entender que puedan ser considerados sujetos ofendidos por el delito de defraudación, en el caso de falta de ingreso de cantidades retenidas, los contribuyentes afectados por tales retenciones, que podemos denominar "retenidos". Estos no tienen intereses patrimoniales susceptibles de ser dañados como consecuencia de la falta de ingreso. Téngase en cuenta que, con carácter general, el derecho a la deducción de las retenciones no depende que tales retenciones se hayan practicado y mucho menos, de que se hayan o no ingresado. Así lo señala el art. 82, 5 de la Ley 40/1998, reguladora del IRPF, que establece que cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable al retenedor, el preceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida. Pero, ni aun en el supuesto de que el "retenido" no tuviese derecho a deducir la cantidad que se le retuvo, en el contexto actual del delito de defraudación se le puede considerar sujeto ofendido.

Las dudas surgen porque alguna sentencia del TS, anterior a la reforma de 1995 – en concreto la de 3 de diciembre de 1991 – tipificaba el no ingreso de retenciones practicadas como "apropiación indebida". Ello tenía varias consecuencias, como la no aplicación del requisito de la cuantía defraudada o la posibilidad de considerar al perceptor de la renta sujeta a retención como una suerte de sujeto pasivo de la conducta delictiva. Sin embargo estas sentencias tenían su precedente en otras anteriores, y en concreto en la del TS de 24 de diciembre de 1986 (*Aranzadi* 7990), la cual partía del texto del art. 349 del Código Penal, que sólo hacía mención a la elusión de tributos, y es obvio que las cantidades retenidas no son técnicamente "tributos". Esta resolución diferenciaba el caso de retenciones efectivamente practicadas aunque no ingresadas, situación que debería subsumirse en el tipo de "apropiación indebida", frente a la no práctica de retenciones que puede catalogarse como delito fiscal en la medida en que lo comete un retenedor,

que para el TS sería un sustituto, y por tanto, un sujeto pasivo tributario (calificación ésta muy discutible desde la perspectiva del Derecho Tributario) –sentencia de 25 de septiembre de 1990, *Aranzadi*, 7238–. Por tanto, se limitaban a calificar como apropiación indebida sólo la omisión de ingreso de retenciones efectivamente practicadas.

Pero en la actualidad, el art. 305 del Código Penal incluye la “elusión de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, con lo que ya no cabe duda de que el no ingreso de las cantidades retenidas a cuenta en el IRPF deja de ser apropiación indebida y pasa a incluirse en el tipo de la defraudación tributaria. Lo que supone también, como recuerda la Fiscalía General del Estado, en Consulta nº 2/1996, la atipicidad del no ingreso de retenciones en cuantía inferior a los 90.151,82 euros, 120.000 desde la Ley Orgánica 15/2003.

En cuanto a los sujetos activos, se trata de una cuestión que ha suscitado grandes controversias, ya desde el texto del Código Penal modificado en 1977. La cuestión radica en si el delito fiscal debe considerarse un “delito especial” o de propia mano, esto es que, si sólo puede ser cometido por un sujeto que tenga la condición de obligado tributario según la Ley General Tributaria y el resto de la normativa fiscal. La condición de “ley penal en blanco” del tipo de defraudación tributaria abundaría en esta consideración.

Así, la condición de delito especial del delito fiscal, especialmente en la redacción del art. 319 del Código Penal en su versión de 1977, fue defendida por la Fiscalía del Tribunal Supremo en Circular 2/1978, donde se decía que “el sujeto activo del delito será pues, la persona que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o sustituto”. Recuérdese que el art. 319 del Código Penal hacía mención expresa como sujetos activos del delito a los directivos o gerentes, en el caso de que la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida fuese una sociedad, entidad o empresa. Esta mención a los directivos o gerentes fue invocada tanto por quienes defendían la condición de delito especial, en tanto sería la excepción que confirma la regla general del carácter de delito de propia mano del delito fiscal (Martínez-Buján Pérez), como por quienes se mostraban partidarios de que tal condición de delito especial no concurriría (De la Peña Velasco).

A pesar de que la reforma de 1985 suprimió esta mención a los directores o administradores de sociedades y empresas –resultaba innecesaria tras

la referencia en el Código Penal de 1983, con carácter general, a la punibilidad de la conducta de quienes actúen en nombre de las personas jurídicas-, el TS mantuvo de forma reiterada la condición de delito especial de los delitos contra la Hacienda Pública. Destaca la sentencia de 25 de septiembre de 1990 –*Aranzadi*, 7238–, en la que se habla incluso de delito de “única mano”. Según el TS sólo podría cometer el delito de defraudación tributaria o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, el contribuyente o sustituto, abundando en el argumento de la no mención del retenedor, cuya punibilidad se subsumía en el tipo de la apropiación indebida. No obstante, en posteriores sentencias, en las que el TS confirma la condena por defraudación tributaria del retenedor que no practica ni ingresa las retenciones, el Alto Tribunal mantiene su doctrina del carácter especial del delito fiscal –sentencia de 24 de febrero de 1993, *Aranzadi* 1530–. Y se reafirma en una tesis que podemos considerar doctrinal legal, en las sentencias de 20 de mayo de 1996 (*Aranzadi*, 3838) y 28 de octubre de 1997 –sentencia *Filesa*– (*Aranzadi*, 7843), y las más recientes de 29 de junio de 1995 y 25 de febrero de 1998.

De tal manera que los sujetos susceptibles de ser incriminados por delitos de defraudación tributaria serían, sobre todo el contribuyente y también otros sujetos, como los sustitutos. También los *retenedores*, cuya condición de sustitutos discute la doctrina tributaria, pero que está claro que pueden cometer delito de defraudación tributaria.

Que esta sea la doctrina legal del TS no significa que la misma resulte plenamente aceptable. A nuestro modo de ver, ni la tipificación de los antiguos artículos 319 y 349 del Código Penal exigían que el defraudador tributario fuese necesariamente sujeto pasivo, ni el vigente art. 305 lo impone. Como veremos a la hora de hablar del tipo infractor, éste lo comete el que defraude a la Hacienda mediante al elusión del pago de tributos, de retenciones, de ingresos a cuenta o disfrute ilícito de beneficios fiscales, sin que se requiera expresamente condición personal alguna en el reo. Es verdad que, en algunos supuestos, la lógica impone que solamente ciertos sujetos tributarios puedan incurrir en determinados tipos; así, difícilmente podrá eludir la obligación de retener o ingresar las retenciones alguien distinto al legalmente obligado a ello. Pero en otros casos, es evidente que la condición de sujeto pasivo tributario resulta irrelevante. Así en el tipo “obtención indebida de devoluciones tributarias”, introducido en la reforma del año 1995, no es imprescindible ser ni haber sido deudor tributario para obtener la devolución de impuestos, como ocurre respecto al IVA.

Y sin embargo, a pesar de la carencia de una expresa cobertura legal, esta doctrina del Tribunal Supremo supone en la práctica la dificultad de incriminar por delito fiscal a una serie de sujetos que no tienen la condición legal de obligados tributarios; especialmente quienes asumen contractualmente deberes y obligaciones fiscales de terceros, y muy en concreto, los asesores fiscales. Y también el caso de los gestores de personas jurídicas.

En el supuesto de los asesores fiscales, la doctrina del TS que considera al delito fiscal como un delito de primera o “única mano” llevaría a que la autoría del mismo quedaría reservada a un *intraneus*, sujeto pasivo en los términos del art. 30 de la vigente LGT. Por tanto, los *extraneus*, entre los que estarían los asesores fiscales respecto a sus clientes sujetos pasivos de los tributos defraudados, podrían ser castigados en concepto de inductores, cooperadores necesarios o cómplices. Así lo señala la sentencia del TS de 20 de mayo de 1996 ( *Aranzadi*, 3838), según la cual el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal ( en especial artículos 14, 2 y 3 y 16 del Código Penal ), o, lo que es lo mismo, el partícipe no infringe el deber específico del autor.

Más recientemente, la sentencia del TS de 30 de abril de 2003 se reafirma en la doctrina que considera al delito fiscal como un delito especial propio, en el que su autor tiene que reunir forzosamente la condición de sujeto pasivo del impuesto eludido. Sentado lo cual, el Tribunal considera admisible la posibilidad de que el *extraneus* en el delito especial propio contra la Hacienda Pública, en cuanto no ostenta la condición necesaria de sujeto pasivo, se constituya en inductor o cooperador necesario del *intraneus*. Esta es la condición que puede asumir lo que la sentencia llama el “planificador fiscal”.

A nuestro modo de ver, sin embargo, la conclusión debe ser otra si descartamos la condición de delito de primera mano del delito de defraudación tributaria. Teniendo en cuenta el componente omisivo de la mayoría de las conductas tipificadas en el art. 349 del Código Penal, a lo que nos referiremos a continuación, es posible que el asesor fiscal asuma la condición de “garante”, de manera que su omisión integre el tipo. Y ello, en tanto sería posible aceptar que de la relación contractual que une al asesor con su cliente pueda surgir un deber de no abstenerse, cuya infracción, junto con los demás elementos del tipo– por ejemplo, el resultado dañoso –constituya delito de defraudación.

Esto es perfectamente aplicable a los representantes; no hay duda de que resulta aplicable al representante legal del sujeto carente de capacidad de obrar. El representante legal de un incapaz, en congruencia con lo establecido por el art. 77 de la Ley General Tributaria de 1963 y 45 de la de 2003 que lo configura como sujeto infractor, podrá cometer delito fiscal, a partir de su especial deber de obrar. Pero también es posible defender que el representante voluntario pueda asumir la condición de garante. De manera que si, como suele ocurrir, el asesor fiscal tiene la condición de representante voluntario podrá ser inculcado a través de la figura del garante. Será necesario, no obstante, acreditar la relación de representación y que la misma abarca el cumplimiento de los deberes tributarios cuya omisión habrá constituido la conducta tipificada como defraudación tributaria.

Ello ha propiciado, en nuestra jurisprudencia penal condenas a asesores fiscales en virtud de diversas formas de participación. Recordemos que, según el Código Penal son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices –artículo 27–, incluyendo entre los autores a quienes realizan el hecho por sí solos ( autores ), conjuntamente ( coautores ) o por medio de otro del que se sirven como instrumento ( autores mediatos ). Para el Código Penal, también serán considerados autores los que inducen directamente a otro u otros a ejecutar las conductas ( inductores ) o los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado ( cooperadores necesarios ) –artículo 28–. En este último caso hay que entender que no estamos ante autores en sentido estricto, sino ante sujetos que “serán considerados autores” a los efectos de imponerles la misma pena que a éstos últimos; esta es la conclusión más coherente desde una teoría objetivo-formal, que llevaría a una visión restrictiva del autor, limitada a quien realiza total o parcialmente la acción descrita en los tipos de la parte especial. Finalmente, y según el artículo 29, son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan en la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos. En virtud de ello, la jurisprudencia empezó a admitir que, si bien difícilmente el asesor fiscal será autor directo, sí podría ser considerado coautor o cómplice, y, en muchas circunstancias, cooperador necesario. Así, por ejemplo, la sentencia de la AP de Burgos de 29 de marzo de 1999, condena como cooperador necesario de un delito contable al asesor fiscal, señalando que “...aún cuando sólo el sujeto pasivo de la obligación contable tributaria pueda ser sujeto activo del delito contable tributario...sin embargo el asesor fiscal es considerado auténtico cooperador necesario al realizar una actividad

imprescindible, en *pactum sceleris*, con los restantes acusados para la perpetración del ilícito penal”.

Por su parte, en los casos en que el sujeto de la relación tributaria fuese una persona jurídica, se ha planteado la aplicación del art. 31 del Código Penal en lo relativo al “obrar en nombre de otro”, para llegar a la conclusión de que la responsabilidad penal ha de polarizarse en personas individuales, concretamente en los directores, gerentes o delegados, tal y como recuerda la sentencia del TS de 28 de octubre de 1997. A nuestro juicio y en relación con la deuda tributaria de las personas jurídicas, no es necesario acudir al art. 31 del Código Penal, ya que este artículo se refiere exclusivamente a los delitos especiales que requieren condiciones específicas en su autor; basta asumir que respecto a las deudas tributarias de las personas jurídicas son sus órganos gestores quienes asumen contractualmente el deber de gestionar su cumplimiento, por lo que, precisamente por ello, les será directamente imputable la conducta delictiva. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que no basta la pertenencia al Consejo de Administración de una persona jurídica para responder del ilícito fiscal, sino que habrá de analizarse la organización interna del ente social para individualizar la responsabilidad en aquellas personas físicas –y sólo en aquellas– que efectivamente tengan facultades de gestión sobre temas fiscales.

Así lo ha señalado la jurisprudencia del TS, que nunca ha dudado de la responsabilidad penal de los administradores. Destacan, en tal sentido, las sentencias de 29 de junio de 1985 (*Aranzadi*, 3087), 2 de marzo de 1988 (*Aranzadi*, 1520). Resaltan la importancia de que los administradores tuviesen atribuidas facultades de gestión y poder de decisión, las sentencias del TS del 26 de abril de 1993 (*Aranzadi*, 3209) y 28 de octubre de 1997: Esta última rechaza la incriminación del gestor societario cuando no resulte acreditado que conocía las anomalías contables constitutivas del delito.

También se ha planteado la posibilidad de incriminación del socio, recurriendo para ello a la técnica mercantil del *levantamiento del velo* societario. Esta cuestión se ha suscitado a partir de la sentencia del TS de 9 de febrero de 1991, en la que se condena al Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de una sociedad productora de vinos, que para eludir el Impuesto sobre el Lujo creó una sociedad filial comercializadora, a la que vendía el producto en origen a un precio inferior al que motivaba la exigencia del impuesto.

Si se admitiese el uso indiscriminado del “levantamiento del velo” en vía penal-tributaria ello supondría utilizar una técnica por los tribunales de lo penal próxima a un método de la realidad económica, esto es, acudir a una cláusula antielusoria, que no está prevista para el incumplimiento de normas tributarias sino para la elusión en sentido estricto; fraude de ley, abuso de las formas, abuso de las normas jurídicas o, conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT de 2003). Y la utilización de estas cláusulas no conlleva la aplicación de sanciones, como establece el art. 24, 3 de la LGT de 1963 y el art. 15, 3 de la LGT de 2003. Aunque sobre esta cuestión volveremos más adelante.

#### IV. La conducta punible

El art. 305 del Código Penal recoge las tres modalidades del tipo penal de la defraudación tributaria; la elusión del pago de los tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales.

La primera manifestación del tipo delictivo del art. 305 del Código Penal se reconduce al concepto de *elusión* tributaria. En principio, conviene manifestar lo desacertado del uso de este término, porque *elusión*, en puridad terminológica, se identifica con la llamada “elusión lícita”, esto es, con los supuestos en que a través de maniobras ( fraude de ley, abuso de derecho, abuso de las posibilidades de configuración de las normas jurídicas... ) se evita la realización del hecho imponible o se incurre en otro hecho menos gravado. Tal es así, que el significado de la “elusión” se perfila en contraste con la evasión, que es el incumplimiento de la obligación tributaria mediante la vulneración de la norma fiscal. De manera que, incluso, se suele catalogar la elusión como “vulneración indirecta”, lo que sólo puede entenderse en un sentido traslaticio. A nuestro modo de ver, en vez de elusión, se debería haber conservado el concepto de “defraudación”, o, simplemente, haber optado por hablar de “evasión”.

Al margen de ello, lo cierto es que el término *elusión*, al igual que el de *defraudación* no es equivalente al de impago del tributo, puesto que para *eludir* hace falta algo más que omitir el pago. La elusión implica la existencia de una conducta de naturaleza fraudulenta, engañosa o mendaz que implicaría una *mise en scène*, que denote la concurrencia de un especial ánimo

fraudulento. El Tribunal Supremo fue, al respecto, determinante en la sentencia de 12 de marzo de 1986 ( *Aranzadi*, 1462 ); defraudación significa “acción contraria a la verdad” y como con el delito fiscal no se trata de resucitar la vieja prisión por deudas, es preciso llegar a la conclusión de que lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con evidente intención defraudatoria.

Como consecuencia de esta interpretación del concepto “defraudación”, utilizado por el art. 319 del Código Penal en la redacción dada al mismo en 1977, la doctrina entendió que sólo podía haber defraudación o elusión del pago cuando el reo desarrollaba una conducta engañosa y truculenta, encaminada a crear las condiciones en que el impago de la deuda tributaria pase desapercibido a la Administración. Para Rodríguez Mourullo “la conducta elusiva ha de entrañar por ello, un comportamiento que mediante mendacidad, astucia o artificio, induce maliciosamente a error y viola directamente la ley tributaria”. Por ello el delito no se cometería, como señalaba Córdoba Roda, cuando la conducta del sujeto se limitase a no presentar declaración o autoliquidación.

Punir la conducta de quien falsifica el contenido de una declaración ocultando parte del hecho imponible o de la base y no penalizar la no declaración, que supone ocultar todo el hecho imponible, constituye una situación, cuando menos, extraña. En realidad, y así lo admite la jurisprudencia de modo claro en la actualidad, no existe dificultad alguna para penar la ausencia de declaración, y afirmar al mismo tiempo que el simple impago del tributo no es delito. Una cosa es que el tipo delictivo implique no sólo el no pagar, en sentido estricto, sino que se centre en la actitud de ocultación de información a la Hacienda Pública que supone la defraudación. Y otra cosa muy distinta es que ello no pueda llevarse a cabo a través de conductas omisivas. La sentencia del TS de 28 de octubre de 1997, por su parte, decía que “el que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa”, lo que viene a demostrar que el núcleo de la acción tipificada es la ocultación a la Hacienda Pública de la existencia de una deuda tributaria.

Cuando se niega que se pueda punir la ausencia de declaración porque lo que el Código Penal castiga es el “eludir” o “defraudar”, se está confundiendo el “ánimo defraudatorio” como elemento subjetivo específico con la necesidad

de que ese ánimo defraudatorio deba concurrir para que se perfeccione el tipo delictivo de defraudación tributaria –a ello nos referiremos inmediatamente–. Para ciertos sectores doctrinales, próximos a las doctrinas finalistas, el dolo y la imprudencia no se incluirían en la culpabilidad sino en la antijuridicidad (dejando la conciencia de la antijuridicidad en la culpabilidad), lo que sería especialmente predicable en delitos como el fiscal, en el que podría defenderse la concurrencia excepcional, junto con los elementos objetivos de la antijuridicidad, de elementos subjetivos del injusto, a la luz de las teorías neoclásicas. Cosa muy distinta es que ese ánimo defraudatorio no pueda deducirse de una modalidad omisiva. Es evidente que tal ánimo defraudatorio, como todo estado anímico, sólo puede inferirse de las circunstancias que acompañan a la conducta objetiva típica. Pero es obvio que también puede evidenciarse como consecuencia de una omisión de declaración.

En suma, entender que el tipo de la defraudación tributaria incluye un especial ánimo defraudatorio no supone que ese ánimo sólo se pueda manifestar a través de conductas positivas de hacer y no mediante conductas omisivas. Tanto quien omite totalmente la declaración como quien paga parcialmente puede hacerlo con ánimo de defraudar. Por tanto, la *elusión* citada por el Código Penal, al igual que otros conceptos como la defraudación, no consisten en la puesta en escena de una conducta positiva, artificiosa y falaz, sino en el conocimiento de que existe el deber de pagar un tributo y en la decisión consciente de no pagarlo, causando así un daño a la Hacienda Pública.

La jurisprudencia del TS ha asumido esta teoría con total normalidad, sobre todo a partir de principios de los años noventa. Con anterioridad, la jurisprudencia de las Audiencias Provinciales había sido claramente errática; junto al Auto de 10 de julio de 1988 de la AP de Barcelona, que rechazaba que pudiese cometerse delito fiscal por omisión, la de la AP de Madrid de 27 de marzo de 1989, señalaba lo contrario. Sin embargo, la orientación del TS ha sido muy clara a favor de la posibilidad de cometer este delito por omisión. Así, podemos señalar, entre otras muchas, las sentencias de 27 de diciembre de 1990 (*Aranzadi*, 5209 ), 20 de noviembre de 1991 (*Aranzadi*, 8338 ), 31 de octubre de 1992 (*Aranzadi*, 8629 ), 31 de mayo de 1993 (*Aranzadi*, 4293 ) y 28 de octubre de 1997 (*Aranzadi*, 7843 ).

Teniendo claro que la elusión puede producirse por no declarar o por una declaración o autoliquidación que, falseando la realidad, consigue reducir

el importe a ingresar, el Código Penal añade que el objeto de la elusión serán *tributos*. Por tanto, hay que acudir a un concepto jurídico-tributario de tributo, y según el art. 26 de la LGT de 1963 y 2,2 de la LGT de 2003, tal concepto abarca los impuestos, tasas y contribuciones especiales; quedan fuera otras figuras, cuya elusión no dará lugar nunca a delito de defraudación tributaria, al no tener la condición de tributos –como los precios públicos a los que se refiere la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos–.

Además se tipifica el *disfrute ilícito de beneficios fiscales*. A nuestro juicio, no existe un concepto autónomo de esta modalidad de defraudación, sino que la misma no es otra cosa que un modo de elusión; quien disfruta indebidamente de un beneficio fiscal no hace otra cosa sino eludir el pago del tributo. Por beneficio fiscal debe entenderse, cualquier técnica de reducción de la cuota. La explicación de la mención de este concepto dentro del tipo de la defraudación tributaria puede basarse en que con el mismo se pretenden abarcar determinadas conductas relativas a la obtención de moratorias, condonaciones etc... que podrían considerarse “beneficios” en un sentido amplio del concepto. Quedan, en cualquier caso, fuera del concepto de beneficios fiscales, las subvenciones, desgravaciones y ayudas, cuyas defraudaciones están contempladas en el art. 308 del Código Penal.

Se tipifica también, desde la reforma de 1995, la *obtención indebida de devoluciones*, por lo que hay que entender que antes no tenía encaje en el tipo de defraudación tributaria como disfrute ilícito de beneficios fiscales.

Este tipo penal merece algunas puntualizaciones; a nuestro juicio la devolución puede ser obtenida por el mismo sujeto pasivo que efectuó el ingreso del tributo o por un tercero, sea o no parte de la relación como puede ser el caso del que soporta la repercusión en el IVA. Además, no es necesario, a nuestro modo de ver que la cantidad cuya devolución se obtiene haya sido ingresada previamente.

La incorporación de este tipo penal disipó las dudas de la posible subsunción de esta conducta en el tipo de la estafa, sobre todo en aquellas prácticas vinculadas a “empresas fantasmas” que obtienen devoluciones de la Hacienda Pública – especialmente del IVA, aunque también de IRPF – simulando ciertas operaciones. Ha sido frecuente la simulación de operaciones de exportación o de entregas intracomunitarias para obtener la devolución inmediata del IVA, mediante operaciones ficticias y mediante la compra de

facturas falsas (red descubierta en agosto de 1996 por el Juzgado Central de Instrucción de la Audiencia Nacional a instancia de la Fiscalía Anticorrupción). Esta conducta se tipifica actualmente como obtención indebida de devoluciones, sin menoscabo de la concurrencia de otros tipos delictivos, como la falsedad.

La norma contempla, en el art. 305, 1 del Código Penal, como figuras agravadas, el *uso de testafierros*, especialmente empleados en los últimos tiempos en operaciones masivas o en redes de emisoras de facturas falsas y la existencia de una *estructura organizada*, a efectos de luchar contra las redes de tales facturas falsas. La concurrencia de alguna de estas circunstancias determinará que la pena se aplicará en su mitad superior.

## V. La cantidad defraudada; concepto y naturaleza

Como se dijo, sólo podemos hablar de delito de defraudación tributaria si la "cuantía de la cuota tributaria defraudada, el importe no ingresado de retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados" excede de 120.000 euros, cifra ésta que se establece en la reforma del Código Penal introducida por el artículo único de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, y que entrará en vigor el 1 de octubre de 2004, lo cual resulta criticable en tanto la nueva Ley Tributaria, contenida en la Ley 58/2003 entra en vigor el 1 de julio de 2004, y hubiera sido lógico un inicio de vigencia simultáneo. Al margen del concepto de "cuota defraudada", a la que más adelante nos referiremos, la primera cuestión que se suscita es la de si esta cuantía debe considerarse un elemento del tipo del injusto o una condición objetiva de punibilidad.

Esta distinción no es una cuestión puramente especulativa, sino que tiene una gran trascendencia práctica; si se trata de un elemento del tipo, la defraudación por debajo de esa cantidad ha de reputarse una acción atípica y la cuantía habrá de estar cubierta por la culpabilidad del autor. De manera que la ignorancia o el error acerca de la cuantía defraudada produce los efectos previstos en el art. 14 del Código Penal: si el error es invencible, se excluye la responsabilidad criminal. Si el error, de acuerdo con las circunstancias del hecho y las personales del autor, puede ser catalogado de vencible, la conducta debe considerarse culposa y en el caso concreto de la defraudación tributaria, no punible.

Si se trata de una condición objetiva de punibilidad, será un hecho ajeno a la acción y a la culpabilidad y del cual el sujeto no responde; la defraudación por debajo de esa cuantía será una acción típica, antijurídica y culpable, pero no punible, porque el legislador por razones de prudencia político-criminal ha restringido la pena a los supuestos de cierta gravedad. Si tenemos en cuenta la condición del delito fiscal como *delito de resultado*, parece más respetuoso con el principio de culpabilidad defender que la cuantía defraudada resulte abarcada por el dolo del sujeto, aunque quepa también aceptar el dolo eventual.

La jurisprudencia del TS al respecto es claramente vacilante, aunque pueda afirmarse que prevalece la que entiende que nos hallamos ante un elemento del tipo penal –así, por ejemplo, las sentencias de 12 de mayo de 1986 (Aranzadi, 2449) y 2 de marzo de 1988 (Aranzadi, 1520)– frente a un pronunciamiento que sostiene la naturaleza de condición objetiva de punibilidad de dicha cuantía, reflejado en la sentencia del TS de 27 de diciembre de 1990 (Aranzadi, 5209). A nuestro juicio, esta debe ser la doctrina por la que hay que decantarse; si el bien jurídico protegido es la función tributaria, el ordenamiento punitivo sólo considera susceptible de sanción penal el fraude o la elusión a partir de una determinada cantidad, por lo que esa cifra no puede considerarse un elemento ajeno o extraño a la esencia del delito. La defraudación por debajo de esa cantidad ha de reputarse una acción atípica.

La cantidad de 120.000 euros ha de referirse a cada hecho imponible, lo que exige establecer las pertinentes diferencias entre tributos periódicos y tributos instantáneos. En los tributos periódicos parece evidente que la citada cifra ha de ponerse en relación con cada periodo impositivo o de declaración, y a ello se refiere el art. 305, 2 del Código Penal, siempre que tal periodo fuese igual o superior a 12 meses; si dicho periodo fuese inferior, el importe defraudado se referirá al año natural. En los tributos instantáneos la cuantía debe vincularse, evidentemente, con cada hecho imponible realizado, aunque el art. 305, 2 del Código Penal utilice el incorrecto término de “distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de declaración”.

El ejemplo más problemático es el de los impuestos instantáneos de declaración periódica y, en especial, el IVA, respecto al cual surgen las dudas acerca de si cabe la acumulación a partir de las declaraciones trimestrales del mismo, solución que parece adecuada, ya que en realidad, en el IVA, el

objeto del ingreso no son las cantidades repercutidas, sino la diferencia calculada en cada periodo de declaración entre el IVA soportado y el IVA devengado, y a esta cuantía habrá que referir cada concreto tipo delictivo. A nuestro modo de ver, el IVA debe recibir a este respecto un tratamiento similar a los impuestos periódicos, porque la ley penal se está refiriendo a "impuestos de declaración periódica", aunque tengan un hecho imponible instantáneo, como es el caso del IVA y también respecto a este impuesto, la cuota a considerar debe referirse al año natural.

Pero la interrelación del tipo delictivo de defraudación tributaria con las complejidades propias del mundo tributario provoca multitud de situaciones problemáticas.

Así, una situación ya expuesta, de especial complejidad, es la de los tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, y en especial el supuesto del IRPF, que desde el 1 de enero de 1997 tiene la condición de tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, existiendo la posibilidad de que las Comunidades Autónomas fijen su tarifa, y calculándose, por lo tanto, dos cuotas; una estatal y otra autonómica. Ya hemos adelantado que la cantidad defraudada ha de referirse a cada una de las cuotas - estatal y autonómica -, de modo que si la evasión no supera en ambas cuotas por separado los 120.000 euros, la conducta resultará atípica.

Problema similar se suscita en el IRPF con la posibilidad de los contribuyentes integrados en unidades familiares de optar por la tributación conjunta -art. 69 de la Ley del IRPF-; si esa opción se ejercita, la cuantía determinante de delito fiscal habrá de fijarse en función de la obligación conjunta de todos los miembros de la unidad familiar; si no se ejercita y se tributa de forma individual, la cuantía que condiciona la producción del delito fiscal se tomará de modo individual en relación con cada sujeto pasivo declarante, lo que supone que, indirectamente, un elemento del tipo puede depender la voluntad del sujeto.

Una situación similar se puede dar en relación con el Impuesto sobre Sociedades, respecto al cual, el artículo 24, 1 de su Ley reguladora, 43/1995, de 27 de diciembre, determina que el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, que será el fijado estatutariamente, con la salvedad incluida en el art. 24, 3 de que tal período no podrá exceder de doce meses. Sin embargo también aquí la doctrina insiste en que parece más

razonable practicar los ajustes necesarios a través de los prorrateos correspondientes, para ajustar al período de un año la cantidad defraudada, y determinar así si se ha producido el tipo del delito fiscal.

Siendo la cuota defraudada un elemento del tipo, hay que aclarar qué se entiende por la misma. Y es aquí donde se debe traer a colación el carácter de la ley penal como *ley en blanco*, cuyo contenido se ha integrar con normas extrapenales, en este caso, a través de disposiciones tributarias. Precisamente, el art. 55 de la LGT de 1963 hace referencia a la cuota, así como el art. 58, a la hora de diferenciarla de la deuda tributaria, pero el art. 56 de la nueva LGT la perfila con mayor claridad al definirla como la cantidad fija como tal por la ley o el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable, señalando además la sentencia del TS de 20 de septiembre de 1990 (*Aranzadi*, 7197), que la cuota a la que se refiere el Código Penal es la cuota diferencial o la parte de la cuota diferencial dejada de ingresar, sin que sea responsable el contribuyente de la falta de ingreso de las retenciones por parte de su pagador.

Que el concepto de cuota se determina a partir del contenido del ordenamiento tributario quiere decir también, a nuestro juicio, que si de acuerdo con la norma tributaria no existe cuota, no puede haber delito fiscal. Ello afecta, sobre todo a dos circunstancias en que no se puede defender que tales cuotas existan; las cuotas correspondientes a períodos impositivos anteriores a la declaración de inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la Ley del IRPF 44/1978 de 8 de septiembre y las deudas prescritas por transcurso del plazo de prescripción del art. 64 de la LGT de 1963, que es de cuatro años y que en la Ley 58/2003 se recogen en el artículo 66.

En relación con la primera cuestión, conviene recordar telegráficamente que la sentencia 45/1989 de 20 de febrero del TC declaró inconstitucionales diversos artículos -7, 3; 31, 2; 34, 3 y 34, 6- de la Ley del IRPF de 1978, sobre todo en lo referente a la obligación de acumulación y declaración conjunta de contribuyentes integrados en unidades familiares, al tiempo que el propio Tribunal se arrogó la tarea de precisar los efectos hacia el pasado de la sentencia. En cualquier caso, las disposiciones declaradas inconstitucionales han resultado expulsadas del ordenamiento, provocando un vacío normativo, que al legislador compete llenar, cosa que hizo aprobando la Ley 20/1989 de 28 de julio. En cualquier caso, la sentencia ha provocado un "vacío normativo" "en un sistema trabado que como tal no es sustituido por

otro". Como señala el Magistrado Barbero Santos, en su voto particular a la sentencia del TS de 27 de diciembre de 1990 (Caso Lola Flores) –*Aranzadi*, 5209–, “la laguna existente afecta, de forma inmediata al ordenamiento jurídico-fiscal, pero al incluir sea la figura del delito fiscal, sea la del fraude a la Hacienda, un elemento normativo de naturaleza fiscal, afecta también de manera inmediata a la ordenación penal de tales conductas”. En efecto; en lo referente a las sanciones, esta declaración de inconstitucionalidad impide sancionar los posibles incumplimientos relativos al ejercicio de 1988 y anteriores, puesto que no habría forma de determinar un elemento del tipo como la cuantía defraudada. Y ello porque el impuesto correspondiente a estos ejercicios no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución. Ni la asunción de una supuesta función integradora por parte del Tribunal Supremo, como defiende el fallo de la citada sentencia del TS de 27 de diciembre de 1990 –*Aranzadi*, 5209– ni la posible aplicación retroactiva de la Ley 20/1989, dictada para subsanar el vacío generado, pueden servir para defender la punición de conductas producidas durante la vigencia de los preceptos declarados inconstitucionales. Y así, en una postura que no podemos compartir, las sentencia del TS de 9 de marzo de 1993 (*Aranzadi*, 2547), reconoce el carácter de norma en blanco de la ley penal tipificadora del delito de defraudación tributaria, pero entiende que “puede integrarse el tipo penal en blanco con las disposiciones del IRPF que permanecieron vigentes después de la sentencia aludida...e incluso acudir a la Ley 20/1989 de 28 de julio de adaptación de dicho impuesto...”. Incluso el Tribunal Constitucional en sentencia de 27 de febrero de 1997 se ha decantado por la constitucionalidad de la aplicación de sanciones tributarias por infracciones graves, cometidas bajo la vigencia de las normas del IRPF declaradas inconstitucionales por la sentencia del TC 45/1989, resolución ésta que tampoco compartimos. En lo concerniente a las deudas prescritas, el problema radica en la entrada en vigor, con efectos de 1 de enero de 1999, de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de las Contribuyentes, que reduce de cinco a cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias y de la acción para cobrar dichas deudas. Por el contrario, el plazo en materia penal se mantiene en cinco años, lo cual ha planteado la dificultad de propugnar un delito fiscal cuyo tipo se realizaría a partir de la elusión de una cuota que, a partir del cuarto año, deja de ser exigible para la Administración Tributaria, aunque el incumplimiento de esta *cuota no exigible* pudiese ser sancionada penalmente durante un año más.

No parece razonable aceptar tamaño contrasentido. Parece lógico que, como consecuencia del carácter de “norma penal en blanco”, la desaparición del derecho de la Administración tributaria a exigir la deuda tributaria implica también el desvanecimiento del derecho a castigar penalmente, si procede, al sujeto que eludió su pago. Pues si norma en blanco y norma integradora deben interpretarse conjuntamente, si el tributo deja de ser exigible parece que la acción penal debe devenir carente de objeto. Lo que se reforzaría si tenemos en cuenta que el bien jurídico protegido en el delito fiscal es, como vimos, la función tributaria, y no tiene sentido defender la posibilidad de aplicar un delito cuando esa función ya no puede desarrollarse por efecto de la prescripción. En suma, la conclusión más razonable es que la consumación de la prescripción tributaria impide iniciar actuaciones penales por la falta de ingreso del impuesto prescrito.

Ello puede llevar a entender que la conducta es atípica, como opinan Cobo del Rosal y Vives. O bien, si se postula que “al tiempo de la acción la deuda existía y se eludió el pago del tributo en forma típica, sin que la extinción *ex post* del derecho a exigir el pago pueda incidir en la tipicidad” (sentencia de la AP de Córdoba de 16 de octubre de 2000, FJ 17<sup>a</sup>), podría defenderse la falta de culpabilidad en el impago de una deuda tributaria( Rodríguez Devesa ), la concurrencia de una causa de justificación ( Falcón y Tella ) o, incluso, la ausencia de condiciones objetivas de punibilidad, como defiende Bacigalupo. Para este último autor, es necesario establecer cuál es el comportamiento debido, y si no existe, como es obvio que no existe, ningún mandato fiscal en virtud del cual haya de ingresarse una deuda prescrita, no puede suponerse que la falta de ingreso suponga en estos casos la realización del tipo del injusto, ya se trate de un problema de *tipo penal* en sentido estricto o de una condición objetiva de punibilidad.

Frente a estas conclusiones, se ha observado una creciente negación de las mismas a partir de lo que Alonso González denomina “asunción cerradamente restrictiva del carácter de ley penal en blanco del tipo delictivo de la defraudación tributaria”, llegando a afirmar la sentencia de la AP de Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001, que el art. 305 del Código Penal “es una ley penal en blanco, empero únicamente respecto de la relación tributaria y respecto de las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado” (FJ 3º), pero no en relación con el plazo de prescripción. Es más, la citada sentencia de la AP de Córdoba de 16 de octubre de 2000, puntualiza

que “si la relación entre el delito y la infracción administrativa es meramente cuantitativa, en atención a la mayor o menor gravedad del injusto, resulta lógico que el delito fiscal –lo más grave– se sujete a un mayor plazo de prescripción”. Argumento que no es determinante, porque afirmar que la prescripción tributaria excluye la posibilidad de iniciar actuaciones penales no supone dejar vacío de contenido la prescripción quinquenal del delito fiscal, pues como recuerda Falcón y Tella, puede ocurrir que la prescripción tributaria se haya interrumpido por actuaciones administrativas o del contribuyente, que no interrumpen la prescripción penal, por lo que resulta verosímil que los cinco años de prescripción del delito transcurran antes de que se haya consumado la prescripción tributaria.

Por su parte, el Tribunal Supremo manifestó por primera vez su parecer a través de la sentencia de 6 de noviembre de 2000 (*Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre 2000). Se trata de una resolución en la cual la cuestión de la relevancia penal de la prescripción tributaria se plantea de oficio, en el marco de una resolución cuya cuestión central es un problema de recusación de peritos, por lo que las aportaciones sobre la trascendencia penal de la prescripción tributaria no pasan de ser *obiter dicta*, que no constituye jurisprudencia. En esta resolución se rechaza que la extinción de la obligación tributaria por prescripción suponga la atipicidad sobrevenida de la conducta, además de argumentar que no resulta aplicable por analogía la excusa absolutoria prevista en el art. 305, 4 del Código Penal, relativa a la regularización extemporánea. A nuestro modo de ver, no se trata de una aplicación analógica. Y es evidente que si no resulta adecuado imponer una pena en los supuestos de pago extemporáneo, porque la obligación se ha extinguido por pago, no cabe tal imposición cuando la obligación se extingue por prescripción.

Afortunadamente, en este contexto se ha producido una reacción del Tribunal Supremo intentando fijar los términos definitivos de la relación entre prescripción tributaria y prescripción penal. En su sentencia de 10 de octubre de 2001, cuyo ponente fue precisamente el Sr. Bacigalupo, se reconoce implícitamente la influencia que en el orden penal puede tener la prescripción tributaria, asumiendo que la subsistencia de la deuda tributaria al tiempo de ejercitarse la acción penal constituye una condición objetiva de punibilidad, que el TS define como “presupuesto procesal derivado del principio acusatorio”. Es más, se añade que “en el caso de delito fiscal, a su vez, el hecho

sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en que la autoridad tributaria haya procedido por alguno de los métodos autorizados por los artículos 47 a 51 de la LGT, a la liquidación, al menos provisional, del impuesto (art. 123, 1, 2º LGT), es decir, a la determinación de la deuda fiscal...”, añadiéndose, que “...sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los artículos 269 y 313 LECr., así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma Ley”. La resolución afirma, en lo que se ha pretendido ver como una suerte de *vuelta a la prejudicialidad*, que “la liquidación provisional del impuesto es un presupuesto de procedibilidad en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir, como “circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo”.

Esta sentencia tiene la ventaja de otorgar relevancia penal a la imposibilidad de liquidar el tributo –entre otras motivos, por prescripción–, permitiendo aceptar que la consumación de la prescripción tributaria supone una pérdida de trascendencia de la conducta, que debe tenerse en cuenta a efectos penales, pues la criminalización de hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del Derecho Penal o que la han perdido por el transcurso del tiempo conduciría fácilmente a un Derecho Penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el TC, entre otras en la sentencia 150/1991.

Frente a esta sentencia, la posterior del TS de 30 de octubre de 2001 (Caso Estevill) –*Quincena Fiscal*, nº 21, diciembre 2001–, aunque asume la línea de la citada de 10 de octubre de 2001 en lo relativo a que la ausencia de cuantificación de la deuda dentro del plazo de prescripción hace imposible sancionar, parece introducir un matiz incomprensible en los supuestos en que los elementos determinantes de la deuda se pongan de manifiesto por la investigación judicial, sin intervención de la Administración, pues en los mismos parece que no tendría trascendencia la prescripción del tributo a efectos de la posibilidad de sancionar penalmente por delito fiscal.

A nuestro modo de ver la cuestión tiene más trascendencia que la mera circunstancia de si se puede o no iniciar el proceso penal cuando se ha dejado transcurrir el plazo de cuatro años desde la finalización el período para

declarar o pagar. No es una cuestión puramente procesal, ni se puede configurar la prescripción del tributo como algo ajeno a la acción y a la culpabilidad del autor. Por tanto, se debe concluir que la conducta del que no ingresa o no ha ingresado una deuda prescrita o que haya prescrito es claramente atípica, si tenemos en cuenta que la cuantía defraudada es, como dijimos, un elemento del tipo y esa cuantía no se puede determinar por prescripción de las acciones administrativas

## **VI. ¿Quién debe determinar la cuota defraudada?. El problema de la prejudicialidad**

La cuestión de a quién corresponde fijar la cuota defraudada alcanzó su punto álgido de polémica, teniendo en cuenta que el art. 37 de la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció que la acción penal no podía ejercitarse hasta que no finalizase el procedimiento administrativo de liquidación y se procediese al planteamiento de la correspondiente denuncia de la Administración Tributaria, de modo que el agotamiento de la vía administrativa se erigía en un requisito de procedibilidad. Aunque se entendía (Córdoba Roda) que la liquidación administrativa no vinculaba al juez, la Ley de 1977 lo que estaba haciendo era introducir una modalidad de *prejudicialidad externa*.

Este tema perdió buena parte de su interés a partir del instante en que la Ley 2/1985, de 29 de abril dejó sin efecto este requisito de procedibilidad, lo que permitía que el procedimiento por delito fiscal se incoase de oficio. Resuelta esta cuestión, el problema se trasladaría a la llamada *prejudicialidad interna*; el problema residiría entonces en si corresponde al juez penal determinar la cuota defraudada, como un elemento que integra la conducta punible, o si bien debe imperar una *prejudicialidad interna devolutiva*, en la que el juez penal suspenda el procedimiento hasta que los órganos competentes de la jurisdicción contenciosa resuelvan esta cuestión. En tal sentido, el TS ha sido determinante al entender que corresponde al juez penal la fijación de la cuota tributaria defraudada; así lo expone de modo inconcuso en la sentencias de 27 de diciembre de 1990, 30 de enero, 5 de noviembre y 3 de diciembre de 1991, 24 de febrero de 1993 y 25 de febrero de 1998. La primera de las citadas, de 27 de diciembre de 1990 (Aranzadi, 5209), reconoce que en las "leyes penales en blanco", "...el presupuesto de la infracción no se incorpora a la propia ley penal, sino que hay que salir a

buscarlo, extramuros de la propia ley penal...”, pero “esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar en su través, la realización de la justicia penal material...”.

Estando esta competencia de la jurisdicción penal absolutamente clara, se suscitan algunos problemas derivados de la intersección entre reglas o principios que presiden la determinación del importe de la deuda tributaria y la necesidad de fijar el importe de la misma en el marco de un procedimiento penal. Vamos a referirnos sólo a dos de ellas; el valor en el proceso penal de las actas de Inspección y la coacción con la que se exigen ciertas pruebas en el procedimiento administrativo tributario, especialmente el de Inspección, lo que podría conllevar una vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo.

Téngase en cuenta que el procedimiento de inspección que la Administración desarrolla puede derivar en la apreciación de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, en cuyo caso el art. 66 del RD 939/1986, de 25 de abril, regulador del Reglamento General de Inspección de los Tributos, determina que la Inspección, previa calificación de los Directores Generales o Delegados Especial de la AEAT, debe pasar el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir el procedimiento. Las eventuales liquidaciones que se debieran dictar en el futuro deberán tener en cuenta los hechos declarados probados por la jurisdicción penal. Lo que significa que, desde que la Administración aprecia indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública, el procedimiento inspector se convierte en lo que algún autor (Sanz Díaz-Palacios) denomina “fase preprocesal”, que debe tener en cuenta la separación de procedimientos, inspector y sancionador, establecido por el art. 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y desarrollado por el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, y que determinará la paralización del procedimiento que se esté desarrollando cuando se determinen esos indicios.

En esa fase *preprocesal*, la Inspección habrá desarrollado actuaciones de verificación y averiguación que tendrán trascendencia en la fase penal, que normalmente se formalizarán en diligencias y, en su caso, en actas. En relación con estos documentos el art. 145, 3 de la LGT de 1963 dice 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". En los mismos términos se pronuncia el art. 144.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Este precepto fue interpretado por la sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril, al entender que las actas y diligencias contienen la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral, estos documentos tendrán el valor probatorio como prueba documental que el juez libremente aprecie. Los hechos recogidos en estos documentos estarán amparados por una presunción *iuris tantum* que los ciudadanos podrán desvirtuar, aportando para ello los correspondientes elementos probatorios.

Con ello, a nuestro juicio, no se ha resuelto el problema del valor probatorio de actas y diligencias en el juicio oral; por el contrario se habrá legitimado una inversión de la carga de la prueba, ya que el sujeto inspeccionado se verá en la necesidad de aportar prueba en contrario de los hechos, incluso negativos, que consten en las diligencias o actas. Consideramos que referir esta presunción de certeza a aquellos hechos constatados por el actuario cuya acreditación en el proceso sea imposible vulnera los derechos y garantías del sujeto pasivo. En este sentido puede tratarse la cuestión de la trascendencia procesal penal de diligencias y actas inspectores en clave de semejanza al tratamiento que han merecido los atestados policiales, teniendo en cuenta que a éstos últimos también se les atribuye la función de una *notitia criminis*; es decir, tienen valor de denuncia. Lo que, a nuestro juicio, descarta su condición de pericias practicadas con antelación al juicio, lo que supondría considerarlas pruebas preconstituidas.

Partiendo del principio de que sólo es prueba la practicada en el juicio oral con todas las garantías, la valoración de las actas y diligencias, igual que los atestados, exige la ratificación de las mismas en el juicio oral –sentencia del TC 51/1995, de 23 de febrero–. Aunque la ausencia de ratificación por los particulares declarantes no impide reconocer virtualidad probatoria a las declaraciones recogidas en el atestado, si existe confirmación de los funcionarios policiales en el juicio oral –sentencia del TS de 21 de diciembre de 1989– e incluso, no cabe olvidar que los tribunales han reconocido virtualidad probatoria a las constataciones objetivas vertidas en el atestado –teoría de los delitos *cuasiflagrantes* o testimoniales, sentencia del TS de 20 de enero de 1986–.

Sin embargo, no conviene tampoco olvidar que las causas por delito contra la Hacienda Pública se tramitan por el procedimiento abreviado y en dicho procedimiento al atestado policial cumple una función de mayor relevancia que la de transmitir una *notitia criminis*; es posible, sin necesidad de comprobaciones judiciales ulteriores, que el atestado sirva *per se*, de base a la acusación, es decir, que los hechos que resulten del atestado no precisen comprobación a efectos instructorios. Por eso, la cuestión de la proyección procesal del acta y diligencia afecta a muchos extremos no resueltos por la sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril, lo que impone que las actuaciones de verificación y averiguación durante lo que venimos llamando *fase preparatoria* respeten escrupulosamente el derecho a no autoinculparse.

En relación con esta segunda cuestión, señalemos que el citado derecho a no autoinculparse se encuentra comprendido en el art. 24, 2 del texto constitucional y abarca el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Como señala el TC en sentencia 161/1997, de 2 de octubre, estos derechos entroncan con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba. Esta carga no se puede trocar fácticamente, haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación" (FJ 5º). Esto es, existe un derecho a no aportar prueba que pueda incriminar al sujeto, teniendo en cuenta que este derecho se refiere a la aportación de prueba y a no al hecho de *soportar prueba*, como ocurre en supuestos como las pruebas de alcoholemia ( así lo ha dicho el TC en sentencias 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras ). Este derecho ha de extenderse a los procedimientos administrativos que puedan derivar en un proceso penal (así lo ha declarado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en sentencias *Funke* de 25 de febrero de 1993 y *Bendenoun* de 24 de febrero de 1994) señalando las sentencias *Saunders vs. Reino Unido* y *J.B. vs. Suiza* de 3 de mayo de 2001, que este derecho impide utilizar en un proceso penal material que tenga una existencia independiente de la voluntad del mismo, obtenido del acusado mediante poderes coactivos.

Si tenemos en cuenta que el contribuyente tiene un deber de colaboración con la Administración, traducido en la obligación de aportar datos y documentos a requerimiento del inspector durante el desarrollo del procedimiento inspector, y cuya desatención es tipificada como sanción por el art., 78, 1, f) de la LGT de 1963 ("constituye infracción simple... la

resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación”) es evidente que durante la tramitación de los procedimientos de comprobación tributaria (convertida en “fase preprocesal” cuando hay indicios de delito fiscal ) existe material probatorio aportado por el contribuyente bajo coacción. Por lo que, además de proponer de *lege ferenda* la derogación de la infracción contenida en el art. 78, 1, f), (lo que no ocurre con la LGT de 2003 que la mantiene en su art. 203), cabe propugnar que se advierta al sujeto inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo y del contenido de ese derecho, al iniciarse la fase *preprocesal* o el procedimiento tributario sancionador. De no hacerse así, podríamos encontrarnos ante una prueba obtenida ilícitamente, con vulneración del derecho fundamental a la no incriminación. Podría propugnarse la aplicación del art. 11, 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que dispone “no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos y libertades fundamentales”, que, aparentemente recogería en nuestro ordenamiento la doctrina de los “frutos del árbol envenenado” (“fruit of the poisonous tree doctrine”), aunque creemos más viable aplicar el art. 238, 3º del mismo texto legal, que establece que cuando se infrinjan los principios de audiencia, asistencia y defensa (la no auto-incriminación deriva de la tutela judicial efectiva) los actos judiciales serán nulos, pero siempre que se acredite haberse producido indefensión.

## **VII. Relevancia penal de las técnicas presuntivas contempladas en el Derecho Tributario**

La normativa tributaria, para combatir el fraude y la elusión tributaria, suele contemplar diversas técnicas presuntivas, e incluso, *ficciones tributarias*, que pueden operar tanto en lo referente a la definición del hecho imponible o la base del impuesto, como en fase de procedimientos de comprobación o recaudación. Dos de esas técnicas plantean específicos problemas en relación con el delito de defraudación tributaria. Nos estamos refiriendo a la estimación indirecta y a las ganancias injustificadas de patrimonio.

En cuanto a la estimación indirecta, la misma puede definirse como una técnica presuntiva que opera en fase de procedimiento de comprobación, y que consiste en una prueba de presunciones aplicable en las situaciones previstas en el art. 50 de la LGT de 1963 y 53 de la nueva LGT. Estas

situaciones se caracterizan por la falta de colaboración del contribuyente (falta de declaración, no llevanza de contabilidad o contabilidad insuficiente, resistencia, excusa o negativa a la labor inspectora...) y las mismas impiden la cuantificación de la deuda por el método de estimación directa. Es por tanto, una técnica subsidiaria, sólo aplicable cuando no sea posible el recurso a la estimación directa, y cuya naturaleza jurídica es la de una prueba de presunciones.

La cuestión que hay que plantearse es la de si cabe determinar la cuantía defraudada a efectos de delito fiscal a través del régimen de estimación indirecta. En este sentido, podemos dar cuenta de algunos pronunciamientos jurisprudenciales que vienen rechazando acusaciones por delito fiscal fundadas en cálculos objetivos de la cantidad defraudada –por ejemplo, sentencia de la AP de Salamanca de 23 de junio de 1982–. La sentencia de la AP de Castellón de 19 de noviembre de 2001 rechaza la alternancia de un método cierto en la medición de los ingresos –información suministrada por terceros– con otro incierto, a la hora de valorar la cifra de la cuota tributaria defraudada.

Sin embargo, el TS ha declarado que la apreciación del delito no es incompatible con la determinación de la suma defraudada por el método de estimación indirecta, como ha hecho, por ejemplo, con la sentencia de 26 de abril de 1993 – *Aranzadi*, 3209 -. Ahora bien; la aceptación de la estimación indirecta como medio de cuantificar el importe defraudado exigirá que la jurisdicción penal valore la procedencia de su utilización, como método subsidiario, es decir, que conste objetivamente la imposibilidad de determinación de la cuota defraudada por otros medios (sentencia de la AP de Córdoba de 16 de octubre de 2000). Y además, será necesario que se cumplan los requisitos de la prueba indiciaria; a saber; una pluralidad de indicios, que dichos indicios aparezcan acreditados a través de prueba directa y que se dé una relación de armonía o concomitancia entre ellos. Y finalmente, que exista un enlace racional y preciso entre dichos indicios y la consecuencia probatoria que a partir de los mismos se pretenda obtener –así se deduce de la sentencia del TC 229/1988, de 1 de diciembre, 111/1990, de 18 de junio y del TS de 5 de febrero de 1991, 28 de septiembre y 30 de octubre de 1992, 25 de abril de 1994...–. Ahora bien; la apreciación de esta prueba, como todas, corresponde a la autoridad judicial, por lo que la razonabilidad de los índices tiene que ser acreditada ante el juez penal, a quien corresponde su apreciación y valoración (sentencia de la AP de Barcelona de 28 de febrero de 1991).

En relación con las ganancias no justificadas de patrimonio, éstas se contemplan como “mecanismo de cierre” en el art. 37 de la Ley 40/1998, reguladora del IRPF, y consisten en bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Las mismas se integrarán en la base liquidable general del período respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde un período anterior a la prescripción. En efecto, esta disposición incorpora un instrumento en manos de la Administración en virtud del cual se da el tratamiento de renta gravable en el IRPF o IS a los elementos patrimoniales poseídos por el contribuyente que no se correspondan con las fuentes de financiación aparentemente disponibles para adquirir tales bienes.

A pesar de que alguna sentencia, incluso del TC en *obiter dicta* --sentencia 87/2001, de 2 de abril (caso Juan Guerra)-- descarta el carácter presuntivo de estas ganancias, la mayoría de la doctrina y jurisprudencia las catalogan como un “elemento de cierre” que se basa en una doble presunción. Por un lado, a partir de la constatación de la existencia de elementos patrimoniales cuyo valor no guarda correspondencia con las rentas declaradas por su titular, se presume –a partir de un enlace que responde a máximas de experiencia comunes– que su origen son otras rentas no declaradas. En segundo lugar, se presume que estas rentas se ubican en el tiempo en un período no prescrito, y todo ello con la posibilidad del particular de aportar la pertinente prueba en contra.

Pues bien; lo que procede en este caso es saber si esta técnica presuntiva puede fundar la apreciación de la concurrencia de los presupuestos del delito fiscal; así lo ha aceptado el TS en sentencia de 20 de mayo de 1996, al afirmar que esta categoría “no contiene una presunción” probatoria que invierta la carga de la prueba, sino que determina casos de incrementos no justificados, mediante un método comparativo. La admisión de las ganancias injustificadas no obstante, y a nuestro modo de ver, no puede ser ajena a los requisitos consagrados por el TS para que las pruebas de presunciones o indicios resulten admisibles. En primer lugar, como recuerda el TS en sentencia de 17 de noviembre de 1999, que exista una “pluralidad de indicios”, ya que si todos ellos apuntan en una misma dirección pueden convertirse en prueba inequívoca. Tales indicios, además de ser plurales, deben estar plenamente acreditados y no deben ser confundidos con la prueba indirecta.

En la prueba indiciaria se hace derivar de un hecho acreditado una consecuencia, que es habitual aunque no segura, mientras que en la prueba indirecta se da por probado un hecho por ser consecuencia de otro que se ha acreditado con otras pruebas.

Esta doctrina debe servir para relativizar la aplicabilidad de las ganancias injustificadas de patrimonio en relación con el delito fiscal. No se admite sin más que, acreditado el hecho base se pueda llegar al hecho consecuencia. El principio acusatorio que rige el proceso penal, la relevancia que se concede a las pruebas y el respeto al principio de presunción de inocencia imponen una serie de matices a la presunción que pueden terminar por desvirtuarla. Así se exigirá a la Administración no sólo la acreditación de los bienes, sino que pruebe el origen de las rentas, que las ubique en un determinado ejercicio fiscal, que certifique que se trata de rentas gravables y que existe finalidad defraudatoria, si bien se puede llegar a esta conclusión por la mentada concurrencia de indicios –sentencia del TS de 30 de octubre de 2001–. Indicios que han de resistir el contraste con las pruebas que a su favor aporta al proceso el acusado. Y, como dice el TS en sentencia de 21 de diciembre de 2001, “si el acusado ofrece una explicación alternativa mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado” (FJ 5º).

### **VIII. El elemento subjetivo. Animo de defraudar y dolo**

El carácter doloso del delito de defraudación tributaria es indiscutible, dado que “las acciones u omisiones imprudentes se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley”, según el artículo 12 del Código Penal. Ese dolo afectará sólo a la culpabilidad, no incorporándose como elemento subjetivo del injusto ni sirviendo para catalogar ningún delito de tendencia, como hemos expuesto páginas atrás y como se defendió por parte de algún autor al amparo de la Ley de 1977. No cabe vincular el ánimo defraudatorio a ninguna conducta positivamente engañosa ni al diseño de ciertas estrategias. Este carácter doloso quiere decir que, por imperativos del principio de culpabilidad, lo que se castiga no es el simple impago de la deuda, sino dicho impago cuando va acompañado de la conciencia del sujeto de que con su acción u omisión oculta a la Hacienda Pública los elementos de un hecho imponible y omite el pago de la deuda tributaria. No es necesario que la acción se realice precisamente con la intención de dañar los intereses de la Hacienda, sino que el móvil puede ser otro, aceptándose el llamada dolo eventual (sentencia del

TS de 10 de noviembre de 1993, *Aranzadi* 8387) Además de este ánimo subjetivo sólo puede apreciarse por la concurrencia de *facta concludentia* o juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al juzgador.

El dolo requiere conocimiento y aceptación del significado de la acción u omisión y de sus resultados, por lo que no puede apreciarse dolo en quien es totalmente ignorante de sus deberes tributarios. Esa ignorancia o error, como dijimos, debe abarcar la conducta defraudada y tendrá los efectos previstos en el art. 14 del Código Penal: si el error es invencible, se excluye la responsabilidad criminal y si es vencible la conducta debe considerarse culposa y no punible. Ahora bien; dado que el delito sólo opera en defraudaciones superiores a 15 millones de las antiguas pesetas de cuota es difícil imaginar un error o ignorancia en personas de cierta capacidad económica, que, además pueden disipar ese error buscando el debido asesoramiento. Así, el TS en sentencia de 2 de marzo de 1988 (*Aranzadi*, 1590), se dice que no es concebible que ignore sus obligaciones fiscales un presidente de Consejo de Administración.

En suma, lo relevante en el delito de defraudación es que el sujeto conozca sus obligaciones fiscales y omita su cumplimiento, provocando así un resultado lesivo del que también debe tener conciencia y que voluntariamente acepta. Por lo tanto, no concurrirá el elemento subjetivo cuando el sujeto no tenga conciencia de ese obrar antijurídico; por ejemplo, cuando actúe al amparo de una respuesta a consulta a las que se refiere el art. 107 de la LGT de 1963 y 88 de la LGT de 2003. Sin que se admitan por la jurisprudencia otras circunstancias de las que se dice que excluyen la culpabilidad; así, el TS no viene aceptando la consignación de la deuda tributaria en la contabilidad del sujeto como actuación que excluye automáticamente el ánimo de defraudar, incluso cuando los datos de la contabilidad se transcriben a la declaración del IS, "porque la contabilidad es un documento interno de la empresa, a la que la Hacienda Pública sólo accede cuando decide iniciar el procedimiento de comprobación tributaria" –sentencia del TS de 3 de diciembre de 1999 (*Aranzadi*, 8964) y de 26 de noviembre de 1990 (*Aranzadi*, 9165).

## **IX. Consumación y concurso con otras figuras delictivas**

El delito de defraudación tributaria, en tanto delito de resultado, sólo se puede entender cometido en el momento que ha vencido el plazo para el

pago de la deuda o en el momento en que la Administración hace entrega por cualquier medio de las cantidades cuya devolución solicitó el interesado. Puede ocurrir, como en el caso del IVA, que existan declaraciones periódicas en plazos inferiores al año, y que la cuantía defraudada pudiera ser objeto de compensación en las distintas declaraciones trimestrales de manera que el delito sólo se consumaría al vencer el plazo de ingreso de la última declaración del año, como lo entiende la AP de Cáceres en sentencia de 29 de enero de 1998, aunque no es esta la conclusión que hay que deducir del art. 305, 2 del Código Penal, que habla del cómputo anual de la cantidad defraudada pero no da base para legitimar las compensaciones de las declaraciones de los diversos trimestres. Por ello, el delito podría consumarse antes del transcurso del año. Las declaraciones trimestrales ingresadas, todo lo más podrían considerarse ingresos que dan lugar a la regularización prevista en el artículo 305, 4 del Código Penal, pero siempre como una consecuencia posterior a la consumación del delito.

De la misma manera, y como ha sostenido el TS en sentencia de 2 de marzo de 1988 (*Aranzadi*, 1520), las cantidades defraudadas por una sociedad antes de la asunción de su cargo por un gestor o administrador, cuando las mismas no llegaron a superar la cifra del delito fiscal (15 millones de las antiguas pesetas), no pueden ser tenidas en cuenta en relación de la conducta punible del gestor o administrador. En tanto el responsable penal es el administrador, éste sólo ha de responder por los ingresos dejados de ingresar durante su mandato efectivo.

En cuanto al concurso del delito de defraudación tributaria con otras figuras punitivas y a la pluralidad de infracciones con un solo hecho, cabe señalar lo siguiente.

Podemos encontrarnos, en primer lugar, con un **conflicto de leyes** en el caso de retenciones practicadas y no ingresadas. Ya hemos dicho que esta falta de ingreso de retenciones practicadas, cuando supere la cifra de 90.151,82 ó 120.000 euros es delito de defraudación tributaria. El conflicto, en este caso, se resuelve de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del Código Penal; el precepto especial, en este caso el artículo 305 del Código Penal, se aplica con preferencia al general (art. 252, relativo a la apropiación indebida). El no ingreso de retenciones por debajo de estas cuantías podría constituir en su caso apropiación indebida, porque, como se dijo, la citada cuantía es

un elemento del tipo y no una condición objetiva de punibilidad, aunque tampoco creemos que esta conducta tenga encaje en el tipo de la apropiación indebida si tenemos en cuenta la naturaleza jurídico-pública y *ex lege* del título por el que el retenedor se encuentra obligado a efectuar el ingreso a la Hacienda Pública.

Por otro lado, podemos encontrarnos ante supuestos de **concurso ideal** –art. 77 del Código Penal– o **concurso real** –artículo 73– del delito de defraudación tributaria con determinadas falsedades, dependiendo de que las mismas sean o no instrumento necesario para cometer la defraudación tributaria. En relación con este supuesto es imprescindible efectuar varias puntualizaciones.

En primer lugar, ante el supuesto de falsedades en las declaraciones oficiales y autoliquidaciones tal conducta de carácter falsario debe reputarse absorbida por el desvalor de la conducta defraudatoria al Fisco. La declaración o autoliquidación falsa o inexacta sería un supuesto de falsedad ideológica, o lo que es lo mismo, una falta de verdad en la narración de los hechos, que sólo es delictiva cuando la comete una autoridad o funcionario público en el ejercicio de sus funciones. Pero que carece de relevancia penal si se trata de declaraciones de particulares ante funcionarios públicos salvo cuando tengan eficacia probatoria por sí mismas o sean motivadoras de situaciones o estados de Derecho –como las efectuadas ante el Registro Civil– (sentencias del TS de 8 de marzo y 13 de diciembre de 1990, 10 de febrero de 1992 y 6 de mayo de 1993). Téngase en cuenta la existencia de discrepancias doctrinales sobre la interpretación de la simulación documental del número 2º del art. 390, 1 del Código Penal con respecto al art. 392 de dicho texto legal, y los distintos pronunciamientos del TS en el caso *Filesa* (sentencia del TS de 28 de octubre de 1997) y en el *Argentia Trust* (sentencia de 26 de febrero de 1998).

En segundo lugar, cuando se falsifican documentos para defraudar u obtener ilícitamente devoluciones (emisión de facturas falsas) nos encontramos ante un concurso real previsto en el artículo 73 del Código Penal, entre los delitos de falsedad y defraudación tributaria. No se trataría de un concurso ideal porque la falsificación de facturas no puede considerarse instrumento necesario para cometer la defraudación tributaria, en tanto la declaración o autoliquidación del tributo no exige la presentación simultánea de las mismas.

Igualmente podemos encontrarnos ante un **concurso de normas**, que se resolverá por el principio de consunción (art. 8,3º del Código Penal) en la concurrencia con el delito contable. De manera que el delito contable, previsto en el art. 310 del Código Penal sería “consumido” por el delito fiscal del art. 305. El art. 310 del Código Penal tipifica un delito de riesgo cuyo bien jurídico protegido es el mismo que el de defraudación tributaria. Esta ha sido la posición del TS en sentencia de 27 de diciembre de 1990 (*Aranzadi*, 5209)–. Si la defraudación no alcanza el límite cuantitativo, el delito contable conserva su individualidad.

Por último hay que referirse a la **pluralidad de infracciones con un solo hecho**, en tanto la misma conducta puede provocar más de una defraudación tributaria, lo que se materializa en un **concurso ideal** del art. 77 del Código Penal; así y partiendo de que hemos rechazado la caracterización del delito fiscal como delito especial o de primera mano, una misma conducta podrá dar lugar a dos defraudaciones. De la misma manera estimamos que el delito de defraudación tributaria puede ser considerado un **delito continuado**.

Al delito continuado se refiere el art. 74, 1 del Código Penal, cuando señala “no obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado, como autor de un delito o falta continuados, con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior”. El segundo párrafo de este precepto señala que “si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas”. La posibilidad de catalogar la defraudación tributaria como un delito continuado se ha encontrado con el rechazo de algún pronunciamiento jurisprudencial –sentencia de la AP de Segovia de 18 de noviembre de 1996– que entiende que no puede haber delito continuado porque la defraudación tributaria no es delito patrimonial y porque la cuantía en el delito fiscal es un elemento del tipo.

En cuanto a la primera cuestión, el delito continuado no se aplica sólo a los delitos patrimoniales, aunque la graduación de la pena del art. 74, 2º, sí esté reservada a este tipo de delitos. En cuanto a la segunda, que la cuantía en el delito fiscal sea un elemento del tipo no impide aplicar la técnica del delito continuado, ya que en el delito continuado, como señala Simón Acosta, “no se trata de que varios delitos se conviertan en uno solo”, por lo que el juez siempre ha de identificar una por una las infracciones penales cometidas, teniendo en cuenta en cada caso si la cuantía defraudada es o no superior al límite legal. En esta línea, el TS aceptó la caracterización del delito de defraudación tributaria como delito continuado en la sentencia de 20 mayo de 1996 –*Aranzadi*, 3838–.

## **X. La excusa absolutoria de la regularización voluntaria de la situación fiscal**

La Ley Orgánica 6/1995 introduce en el art. 305, 4 del Código Penal una verdadera excusa absolutoria, según la cual “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”, añadiéndose en el párrafo segundo que “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”.

Se trata de una excusa absolutoria en toda regla, pues ante una conducta antijurídica y consumada, en tanto que la consumación del delito fiscal no depende de que la conducta sea descubierta, no se aplica la pena

por una razón de política-criminal evidente; el daño patrimonial causado a la Hacienda Pública se ha reparado. Por tanto se trata, no tanto de fomentar el pago o incentivar el arrepentimiento como de evitar antinomias entre el Derecho Penal y el ordenamiento tributario, esto es, que se pueda castigar penalmente por el impago de una deuda que al final, aunque extemporáneamente, se ha pagado.

La posibilidad de regularizar ya existía antes de su incorporación al Derecho Penal, en el artículo 61, 2 de la LGT de 1963 (después 61, 3), prevista para excluir la aplicación de las sanciones administrativo-tributarios en caso de ingreso extemporáneo de la deuda tributaria. Durante cierto tiempo se discutió si los efectos de la regularización efectuada al amparo de este precepto se extendían a los delitos, con una opinión mayoritaria de la jurisprudencia de la Audiencia Nacional y de diversas Audiencias Provinciales en sentido negativo. Pero frente a estas postura, el TS en sentencia de 28 de octubre de 1997 (*Quincena Fiscal*, nº 20, 1997) se manifestó a favor de la aplicación analógica *in bonam partem* del art. 61,2 de la LGT a los delitos fiscales, incluso aunque la ley penal no hubiera sido objeto de reforma en este punto, pero ya cuando la cuestión había perdido su interés por la expresa previsión legal, incorporada por el art. 305, 4 del Código Penal. Incluso se cuenta con otro precedente, como la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio de IRPF y la Disposición Adicional 13ª del mismo texto que previó un procedimiento para que los poseedores de Pagares del Tesoro pudieran canjearlos por unos títulos de Deuda Pública especial, lo que producía un efecto despenalizador si la misma se suscribía o canjeaba antes del inicio de la investigación administrativa o judicial.

La principal exigencia para que esta regularización despliegue su eficacia como excusa absolutoria es que la misma sea *espontánea*, entendiéndose por tal que tenga lugar antes de que se haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación o antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración interpongan querrela o denuncia. Si bien se viene entendiendo que el conocimiento que disipa la "espontaneidad" debe ser "formal", la sentencia de la AP de Barcelona de 7 de septiembre de 1995 (*Aranzadi 970*), optó por una solución antiformalista: basta con que el acusado tenga conocimiento por cualquier medio de que se están siguiendo actuaciones concretas de investigación para que la regularización pierda la espontaneidad que le otorga el efecto jurídico de la exclusión de la pena.

Si la regularización no es espontánea no jugará su papel como excusa absolutoria, pero podrá ser tenida en cuenta para la graduación de la pena dentro del margen legalmente permitido al juez (art. 66 del Código Penal).

En caso de regularización parcial, si como consecuencia de la misma la cantidad defraudada no excede de 120.000 euros (desde la entrada en vigor de la Ley 13/2003, hay que concluir que el hecho no sería constitutivo de ilícito penal.

La jurisprudencia entendió aplicable a la regularización, las reglas de imputación de pagos del art. 1174 del Código Civil (sentencia del TS de 28 de diciembre de 1997).

## **XI. La Responsabilidad Civil**

Como es sabido, el artículo 109, 1 del Código Penal dispone que “toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios. Si son dos o más los responsables de un delito o falta los Jueces o Tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno”. Y el artículo 116, 1 dispone que “toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios”. La cuestión a tratar ahora es la de si esta responsabilidad civil se puede declarar en un delito de resultado como el de defraudación tributaria, que consiste en un daño patrimonial a la Hacienda Pública. Y sobre todo, la cuestión de si el tribunal penal que, como regla general, está habilitado para declarar y evaluar la responsabilidad civil del condenado en la correspondiente pieza del proceso, debe liquidar la deuda tributaria y declarar la responsabilidad civil del deudor de la Hacienda Pública.

En este sentido, y salvo alguna sentencia que se mostró rotundamente en contra de esta posibilidad – AP de Barcelona de 25 de julio de 1988 – hoy se asume a nivel doctrinal y jurisprudencial que es la jurisdicción penal la que determina el daño causado y con su sentencia otorga a la Administración un nuevo título jurídico para exigir la deuda. Ello resulta contraproducente, porque puede llevar a resultados inaceptables. Así, vía responsabilidad civil se puede condenar al pago de una deuda tributaria prescrita –así, sentencia del TS de 6 de noviembre de 2000 (*Quincena Fiscal*, nº 22, diciembre 2000)– o exigir el importe del tributo de una sociedad a los administradores, por ser

éstos los penalmente responsables –así sentencia del TS de 9 de febrero de 1991, *Aranzadi* 5210–.

Como se sabe, la justificación de la responsabilidad civil no es otra que dotar al perjudicado por un delito de un título judicial susceptible de ejecución, evitándole tener que acudir a otro juez para obtener la reintegración de su derecho. Pero el perjudicado puede disponer de la acción civil mediante renuncia o reservársela para ejercerla después de terminado el juicio criminal (art. 112 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). En relación con la Hacienda Pública, no tiene sentido ni la provisión de un título específico, que la Hacienda Pública siempre conserva en virtud de sus potestades de autotutela, ni la posible renuncia a la “acción civil” por parte de la Administración Tributaria que colisionaría con la “indisponibilidad del crédito tributario”.

Una cosa es la competencia de la jurisdicción penal para determinar la cuota defraudada y otra distinta, que el importe del tributo tenga que hacerse efectivo mediante la técnica de la responsabilidad civil, cuando para ello existen las competencias y potestades de la Administración para la liquidación del tributo. Decir, como lo ha hecho el TS ( sentencias de 3 de diciembre de 1991 –*Aranzadi*, 8964– y 24 de febrero de 1993 –*Aranzadi*, 1530– que a través de la determinación de la responsabilidad civil por la jurisdicción penal se dota a la Administración de un título nuevo y distinto para hacer efectivo el derecho de crédito, supone aceptar que en los casos de intervención de los jueces y tribunales de lo penal el tributo surge de la comisión del delito y no del único origen que puede tener, que no es otro que el hecho imponible. Entendemos que en estos casos, el resarcimiento del Fisco debe articularse con independencia del proceso penal.

## **XII. Delito fiscal, fraude de ley y “cláusulas antiabuso”**

El fraude de ley tributaria está previsto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963. Este precepto dispone en su párrafo 1, que “para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte

por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado". El recurso al fraude supondrá aplicar "la norma tributaria eludida", liquidándose intereses de demora, "sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones" ( art. 24, 3 ). La Ley 58/2003, General tributaria, sustituye el "fraude de ley", por una *cláusula antiabuso*, denominado *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

El fraude de ley, como todas las normas semejantes contenidas en el ordenamiento fiscal del Derecho Comparado, pretende hacer frente a la "elusión fiscal" en sentido estricto, esto es, a comportamientos de evitación del hecho imponible mediante acciones abusivas en las cuales el particular se sustrae a la incidencia del hecho imponible del impuesto. Por tanto, a situaciones que el ordenamiento fiscal considera intolerables, pero que no suponen el nacimiento de la obligación tributaria (dicho nacimiento se ha evitado abusivamente) y por tanto, no generan el deber de pago del tributo. El fraude de ley es, por tanto, una figura intermedia entre lo que es legal y lo que es ilegal. Las técnicas que se utilizan para combatirlo muchas veces no son más que puros mecanismos de aplicación analógica de los tributos. Como dice Choclán Montalvo, el conflicto en la aplicación de la norma debe resolverse aplicando la norma correspondiente al hecho imponible evitado indebidamente, "pero la evitación de este hecho, realizando un negocio anómalo, no significa que el hecho efectivamente realizado sea ilícito".

Parece evidente que si el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es la función tributaria destinada a verificar y recaudar los tributos, esa función ha de referirse a deudas tributarias nacidas, que son las únicas que los contribuyentes deben ingresar. Dicho delito debe, por tanto, ser ajeno a situaciones como las derivadas del fraude de ley, donde precisamente se ha evitado el surgimiento de la deuda tributaria. Como señala Alonso González, "desde el Derecho Penal un supuesto o es legal o es ilegal; o respeta la ley o la infringe, pero se le veda cualquier zona gris como viene a ser el fraude de ley". Y además, no es aceptable calificar un supuesto como fraude de ley a partir de una aplicación analógica de la norma tributaria para, a continuación, castigarlo penalmente.

Pero en los últimos años se han encontrado en la jurisprudencia algunos ejemplos de una pretensión de punir las conductas en fraude de ley, sobre todo por considerarlas expresiones indeseables de delincuencia económica. Así la sentencia de la AP de Barcelona, de 31 de julio de 2000, en

su Fundamento Jurídico Cuarto, califica los supuestos de fraude de ley como situaciones en las que “se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos, planificados por expertos asesores profesionales” que son “precisamente los que merecen mayor reproche de la norma penal”, añadiendo que, de no resultar sancionados “se limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado”.

Y así se ha llegado a la conclusión, especialmente como consecuencia de algunos pronunciamientos jurisprudenciales de la AP de Barcelona – de 18 de marzo de 1999 en *obiter dicta* y 31 de julio de 2000, como *ratio decidendi* (*Quincena Fiscal*, nº 10, 1999 y nº 1 de 2001, respectivamente) de que la exclusión de sanciones en las liquidaciones practicadas como consecuencia de los expedientes de fraude de ley establecida en el art. 24, 3 de la Ley General Tributaria, se refiere sólo a las sanciones “administrativo-tributarias”, de modo que, y así lo manifiesta la sentencia de la AP de Barcelona de 31 de julio de 2000, si a través de una actuación en fraude de ley se consigue un “ahorro fiscal” superior a quince millones de pesetas (cuantía entonces vigente) se entiende que se ha realizado el tipo del art. 305 del Código Penal. Según esta sentencia, este tipo delictivo se consuma siempre “que exista elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas”, y se añade que nos encontramos ante una “norma penal en blanco” sólo en lo referente a la determinación de la cuota, que se fija conforme a las normas fiscales”, pero “cuyo criterio en cuanto a la tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras por cuantía inferior a quince millones de pesetas no condiciona al legislador penal”.

Las críticas a esta sentencia han sido generales en la doctrina (Arias Velasco, Ferreiro Lapatza, Falcón y Tella). A nuestro juicio y frente a lo señalado por la Audiencia Provincial de Barcelona, no cabe delito fiscal en las conductas en “fraude de ley” porque la calificación de una conducta en fraude, esto es, que una acción del particular haya pasado por el tamiz del art. 24 de la LGT excluye cualquier tipo de simulación o engaño, a diferencia de la simulación prevista en el art. 25 de la propia LGT (art. 16 de la LGT de 2003) que sí admite la imposición de sanciones. Y lo mismo cabría decir de la figura del “conflicto en la nueva LGT”.

Recordemos que en lo concerniente al tipo del art. 305 del Código Penal, éste consiste en “defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos”, por acción u omisión, consistiendo la acción en “defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-

tributarias a las que se está obligado". Y el concepto mismo de hecho realizado en fraude de ley excluye la falsedad o engaño. Al consistir el fraude de ley del art. 24 de la LGT, no en la vulneración de una norma sino en un "intento de aplicación del obligado de las normas que le convienen, pero dejando de aplicar los preceptos que correspondan", se darían en estas operaciones los requisitos de "complitud y veracidad", lo que impide la punibilidad de estas conductas.

Ante tal evidencia, el argumento al que acude la sentencia de 31 de julio de 2000 de la AP de Barcelona es el referido a que los criterios de las normas fiscales –lo que la sentencia llama la "tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras"– no condicionan al legislador penal. Afirmación harto discutible en relación con un precepto como el art. 305 del Código Penal que constituye un "tipo penal en blanco". Esta evidencia la pretende conjurar esta resolución con el argumento de que "el art. 305 del Código Penal es una norma penal en blanco sólo en lo referente a la determinación de la cuota". Pero es evidente que para determinar la cuota de un tributo es preciso aplicar a los hechos realizados toda la normativa que lo regula, incluida la LGT. En el caso que nos ocupa sería imposible determinar cuota alguna sin aplicar, entre otras normas, el art. 24 de la LGT o 15 de la nueva LGT.

Por tanto, la condición de "tipo en blanco" del art. 305 del Código Penal, impide tomar en consideración una forma de exigir el tributo por analogía, como el fraude de ley o el "conflicto", a efectos de aplicación del delito de "defraudación", tanto por tratarse de un supuesto excepcional de exigencia del tributo sin haber realizado el "hecho imponible" y, por tanto, sin que haya surgido ninguna obligación tributaria que pueda ser objeto de "defraudación", como por tratarse de un instrumento analógico incompatible con las rígidas exigencias de tipicidad presentes en el Derecho Penal.

Lamentablemente, el TS, en su sentencia de 15 de mayo de 2002, ha incurrido en un craso error al entender sancionable penalmente un supuesto de fraude de ley, y catalogarlo como "figura en todo caso connotada de ilicitud", frente a unos posicionamientos mucho más razonables que procedían de la sentencia de 26 de junio de 1991. La sentencia de 15 de mayo de 2002 califica el fraude de ley como "ilícito atípico", lo que encuentre apoyo en la filosofía del Derecho (Atienza-Manero) pero no puede servir para entender cumplida exigencia de tipicidad, imprescindible para su punición penal.

### XIII. Bibliografía

- AGULLO AGUERO, A.: "El principio "ne bis in idem", en materia tributaria", *La Ley*, n.º. 1355, 1985.
- ALONSO FERNANDEZ, F.: "El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas", *Impuestos*, 1989, t.II.
- ALONSO GONZALEZ, L.M., "Análisis y valoración de la configuración actual del delito fiscal como instrumento de represión del fraude fiscal", *Revista Centro de Estudios Financieros*, 2003.
- APARICIO PEREZ, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Edit. Aranzadi. Pamplona, 1997.
- ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: "La prescripción: problemas en relación a las prescripción del delito fiscal", *C.T.*, n.º. 34, 1980.
- \_\_\_\_ "Los tributos periódicos y no periódicos en el delito fiscal", *C.T.*, n.º. 38, 1981.
- ARIAS VELASCO, J., "Fraude de Ley y Delito Fiscal", *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2000.
- AYALA GOMEZ: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Civitas, Madrid, 1988.
- BANACLOCHE PEREZ, J.: "Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal", *C.T.*, n.º. 42, 1982.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: "Aspectos procedimentales del delito fiscal", *Civitas REDF*, n.º 15,16, 1977.
- BOIX REIG, / BUSTOS RAMIREZ: *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987.
- CASANA MERINO, F.: "La configuración del ilícito tributario", *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991.
- CORDOBA RODA, J.: "El delito fiscal", *Civitas REDF*, n.º. 15/16, 1977.
- CHOCLAN MONTALVO, J. A.: "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo", *La Ley*, n.º 5928, de 8 de enero de 2004.

- DE LA PEÑA VELASCO, G.: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, 1984.
- \_\_\_\_\_ "Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", *Civitas REDF*, n.º. 48, 1986.
- \_\_\_\_\_ "Notas acerca de los delitos contemplados en el artículo 350 bis del Código Penal", *Civitas REDF*, n.º. 49, 1986.
- \_\_\_\_\_ "El delito de fraude o malversación de subvenciones o desgravaciones", *C.T.*, n.º. 56, 1986.
- \_\_\_\_\_ "Breves comentarios a la tercera sentencia condenatoria por delito fiscal", *C.T.*, n.º. 51, 1984.
- DEL POZO LOPEZ, J.: "La primera sentencia condenatoria por delito fiscal", *C.T.*, n.º. 44, 1983.
- \_\_\_\_\_ "La presunción de inocencia en el delito tributario", *C.T.*, n.º. 53, 1985.
- DEL POZO LOPEZ/ ARNAU ZOROA: "Anotaciones sobre el delito fiscal", *Medidas urgentes de reforma fiscal*, I.E.F., vol. I, 1978.
- DUS, A.: *Diritto tributario penale*, Roma, 1956.
- ENRIQUEZ SANCHO, R.: "Consideraciones sobre el delito fiscal", *C.T.*, n.º. 53, 1985.
- FALCON Y TELLA, R.; "Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la sentencia del TS de 6 de noviembre de 2000", *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, 2000.
- FERNANDEZ CUEVAS, A.: "El delito fiscal en la ley 50/1977", *Medidas urgentes de reforma fiscal*, I.E.F., Madrid, 1978.
- \_\_\_\_\_ "El delito fiscal ¿delito imposible?", *C.T.*, n.º. 42, 1982.
- \_\_\_\_\_ "La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal", *Carta Tributaria*, n.º. 23."
- \_\_\_\_\_ "Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria", *C.T.*, n.º 53, 1985.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *RIT*, n.º 52, 2001.

- GONZALEZ GARCIA, E.: "El delito fiscal en la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal", *R.D.F.H.P.*, nº. 135, 1978.
- GRACIA MARTIN, L.: "La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el derecho penal español: crítica a la regulación vigente y propuestas de reforma", *Civitas REDF*, nº. 58, 1988.
- IGLESIAS PUJOL, L.: *La Hacienda Pública como bien jurídico protegido: contrabando y delito fiscal*, Bosch, Barcelona, 1982
- JORDANA DE POZAS, L.: "El procedimiento judicial por delito fiscal", *Carta Tributaria*, nº. 88, 1989.
- MALINVERNI, *Principio di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 1962.
- MARTINEZ IZQUIERDO, S.: *El delito fiscal*, RIALP, Madrid, 1989.
- MARTINEZ LAFUENTE, A.: *El delito fiscal*, Madrid, 1982.
- MATEU-ROS CEREZO/ RAMON Y CAJAL AGUERAS: "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *C.T.*, nº. 53, 1985.
- MESTRE DELGADO, E.: *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991
- PALAO TABOADA, C.: "Notas sobre el nuevo delito contable-tributario", *C.T.*, nº. 53, 1985.
- PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986.
- \_\_\_\_\_ "Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho Comparado", *C.T.*, nº. 60, 1989.
- QUEROL GARCIA, M.T.: "Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública", *Carta Tributaria*, nº. 56.
- RODRIGUEZ MOURULLO, G.: "El nuevo delito fiscal", *Civitas REDF*, nº. 15/16, 1977.
- \_\_\_\_\_ "*Presente y futuro del delito fiscal*", Civitas, Madrid, 1974
- SAINZ DE BUJANDA, F.: "En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario", *Hacienda y Derecho*, T.V, I.E.P., Madrid, 1967.

SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A., *El derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en caso de posible Delitos contra la Hacienda Pública*, Tesis Doctoral (inédita).

SEOANE SPIEGELBERG, J.L., "El delito de defraudación tributaria", en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

SIMON ACOSTA. E; *El Delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.