



ESTUDIOS

■ **El delito fiscal en los tributos autoliquidados**

■ **Luis Manuel Alonso González**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. La deficiente tipificación de la defraudación tributaria.
2. Del delito de resultado al delito de peligro causado por la infracción de un deber.
3. La comisión del delito fiscal en el marco del sistema de autoliquidación de los tributos.
 - 3.1. Autoliquidación y comprobación administrativa.
 - 3.2. La ignorancia relativa de la Hacienda Pública: el caso del Modelo 347.
4. El delito fiscal como norma penal en blanco.
 - 4.1. Consecuencias prácticas.
 - 4.2. La remisión de la ley penal a normas infralegales. El caso de las normas contables.
5. La apreciación de la infracción tributaria grave desde el punto de vista de la jurisdicción contencioso-administrativa.
6. Una referencia al error.
7. La diferenciación entre cuotas impagadas y cuotas defraudadas.
Necesidad de reforma del art. 305 CP.

I. La deficiente tipificación de la defraudación tributaria

En esencia, el tipo delictivo del art. 305 CP¹, comúnmente conocido como delito fiscal, consiste en la defraudación dolosa a la Hacienda acreedora mediante varias posibles conductas: a) la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie; b) la obtención indebida de devoluciones; y, c) el disfrute indebido de beneficios fiscales. La cuantía defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente o disfrutados, debe exceder, en la actualidad de 120.000 euros².

El punto clave del tipo es la defraudación y el principal problema reside en la difícil delimitación del significado del término “defraudar”. No está claro el significado del término “defraudar”, lo cual es particularmente grave pues afecta al principio de legalidad

¹ Artículo 305.

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

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

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

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

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a 12 meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

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

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

² Cuantía establecida por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre. Con anterioridad, entre la Ley Orgánica 6/1995 y la 15/2003 la cuantía se situaba en 15 millones de pesetas y antes, y desde la Ley Orgánica 2/1985, en 5 millones de pesetas.

penal³ y a los de tipicidad y taxatividad, porque ¿cómo puede pretenderse que el contribuyente reconozca la sustancia punible de la evasión fiscal, si ni tan siquiera el legislador logra reconocerlo claramente como tal?⁴

En un principio, se pensó que con el mismo se estaba aludiendo a algún tipo de engaño de alcance suficiente como para ocasionar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. De acuerdo con GRACIA MARTÍN, para quienes militan en esta doctrina “el núcleo de la acción típica de defraudación tributaria estaría definido por el engaño, que habrá de ser; además cualificado, en el sentido de que el autor debe poner en marcha una serie de comportamientos capaces de representar “una verdadera *mise en scène* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración tributaria”⁵. La ausencia de engaño debía implicar que la conducta no llegara a estimarse típica⁶ aunque el importe de la cuantía impagada fuera elevado⁷. Conforme a la SAP Valencia n° 113/1999 (sección 4ª), de 29 de marzo (ponente: Ilmo. Sr. D. José María Tomás Tío), “en cuanto a la conducta esencial, no debe olvidarse que el art. 305

³ Vid. por todos GRACIA MARTÍN, Luis: “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, Civitas. REDF n° 58. 1988. Pag. 267 y ss.

El TC ha establecido que el art. 25.1 CE cuando consagra el principio de legalidad penal lo hace mediante la asunción de una doble garantía: “por una parte, de carácter formal, vinculada a la necesidad de una ley como presupuesto de la actuación punitiva del Estado en los bienes jurídicos de los ciudadanos, que exige el rango necesario para las normas tipificadoras de las conductas punibles y de previsión de las correspondientes sanciones, que en el ámbito penal estricto ... debe entenderse como de reserva absoluta de ley, e, incluso, respecto de las penas privativas de libertad, de ley orgánica; por otra, referida a la seguridad a la prohibición que comporta la necesidad de la predeterminación normativa de las conductas y sus penas a través de una tipificación precisa dotada de la suficiente concreción en la descripción que incorpora. En definitiva ... el principio de legalidad penal implica, al menos, la existencia de una ley (“*lex scripta*”), que la ley sea anterior (“*lex previa*”) y que la ley describa un supuesto de hecho determinado (“*lex certa*”)” (Sentencia de 5 de julio de 1990). En el mismo sentido la STC 218/2005, de 12 de septiembre en la que el Tribunal se extiende sobre el principio de taxatividad.

⁴ El interrogante proviene de la aportación de Jochen WEIDEN, representante de la Administración Tributaria alemana, al libro “Aspectos fundamentales de la problemática actual del Derecho Tributario”, Centro Iberoamericano de Administradores Tributarios-Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1993. Pag. 439. Asimismo, efectúa la siguiente reflexión: “Es obvio que la simple falta de pago de los impuestos y la no entrega de las declaraciones juradas, no constituyen un acto criminal. Lo que no constituye un acto criminal entre personas privativas, difícilmente podrá considerarse punible sólo porque la imposición pertenece al derecho público. La actuación en contra de regulaciones en este caso vendría siendo una contravención administrativa. El caso es totalmente diferente para la evasión de impuestos. En este caso se incurre en daño hacia la comunidad con intención fraudulenta. Allí es evidente el paralelo con el hecho penal general del fraude. Se trata de una ilicitud criminal. Sería más que un simple defecto estético, reglamentar las meras contravenciones administrativas en un mismo capítulo con los ilícitos criminales. El legislador deberá hacer lo posible para separar clara e inequívocamente al delito ilícito criminal de las simples contravenciones administrativas”.

⁵ Op. Cit. Pag. 274.

⁶ Estamos siguiendo a SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, Pablo, en “El elemento “fraude” en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en “¿Libertad económica o fraudes punibles?”, obra colectiva dirigida por el profesor Jesús María SILVA SÁNCHEZ y editado por Marcial Pons en 2003 (pag. 111 y ss.). El autor es muy elocuente cuando asevera: “sigue pendiente de identificación ese elemento defraudatorio del que tanto se hace depender” (pag. 113). También se hace eco de esta discusión Jesús SANTOS ALONSO en “El contenido del delito fiscal, las penas y la responsabilidad civil”, en la obra colectiva “El delito fiscal. Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal”. Gaceta Fiscal. 2000. Pag. 67 y ss.

⁷ Permanece abierto en sede penal el debate acerca de si la cuantía defraudada es una condición objetiva del tipo o una condición efectiva de punibilidad. Vid. un resumen de esta controversia en “Manual de Delitos contra la Hacienda Pública”, Abogacía General del Estado. Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Ministerio de Justicia. Madrid. 2004. Pag. 71 a 82. Aunque discrepemos abiertamente de muchos de los puntos de vista y opiniones vertidos en esta obra, dirigida por Arturo GARCÍA-TIZÓN LÓPEZ, no por ello hay que dejar de reconocer que constituye un trabajo de manejo inexcusable para cualquiera que desee aproximarse a la materia con ánimo de complitud y exhaustividad.

(...) contiene, como verbo sustentador de la conducta defraudatoria, el de “eludir”. Eludir reitera la idea de necesidad de la concurrencia de las características propias del engaño, pues su significación ordinaria, según el diccionario de la Real Academia, se equipara a “huir la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio, hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio”. La consecuencia es que si la propia conducta del contribuyente pone de manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo será atípica” (F 3º).

La presencia de una determinada *mise en scène* o puesta en escena⁸, en consecuencia, permitiría ahuyentar cualquier tentación de resucitar la prisión por deudas, por más cuantiosas que estas fueran y aunque el acreedor fuera un ente público. En palabras de GRACIA MARTÍN, “el impago de la deuda tributaria por el contribuyente cuando el acreedor conoce su existencia afecta negativamente, desde luego, a las previsiones de recaudación tributaria, pero esta lesión del bien jurídico no está comprendida en el resultado típico de elusión, pues en tal caso el objeto material del delito – la existencia subjetiva de la pretensión tributaria – no ha sufrido lesión alguna en el sentido anteriormente expuesto. En estos casos el deudor no podía eludir el pago de la deuda aun cuando quisiera. La Administración tributaria, como ha puesto de relieve PEREZ ROYO⁹, es un acreedor prepotente, pues goza del privilegio de autoejecución de sus propios créditos. Cuando la Administración tributaria conoce la existencia de su pretensión tributaria puede realizarla en la vía de apremio. Esto pone de relieve que la lesión del bien jurídico en tales casos no alcanza una gravedad que impida, como se ve, su reposición o restitución por un procedimiento adecuado, eficaz y proporcionado dispuesto por el ordenamiento jurídico – la vía de apremio – menos grave que la pena (principio de intervención mínima y carácter fragmentario del Derecho penal)”¹⁰.

Sin embargo, con los años, y probablemente como reacción ante el incremento de fraudes fiscales sustentados en la simple ausencia de declaración tributaria, ha ido ganando terreno en la jurisprudencia la tesis de que es innecesario artificio o engaño alguno para cumplimentar el tipo del art. 305 CP. Basta, entonces, con que el obligado tributario prescinda de cumplir con el deber de declarar, de retener, de ingresar las retenciones o pagos a cuenta, etc., para poder estimar la concurrencia de un delito fiscal. Por supuesto, siempre que se den los restantes elementos del tipo (cuantía de la defraudación, dolo, etc.). “La infracción de deberes formales es la portadora por sí misma del desvalor típico de la acción, sin que sea precisa ninguna comprobación adicional. Pero, de este modo, se abandona la tesis de la *mise en scène*”¹¹.

La defraudación aparece, entonces, como la mera omisión de ingreso, tanto si media engaño como si no, y surge a consecuencia del incumplimiento de algún deber tributario.

⁸ El debate en torno a la necesidad del ardid y la entidad que cabe exigir en éste para causar daño se encuentra presente también en otros ordenamientos. Vid. en la doctrina argentina el trabajo de Julio VIRGOLINI y Mariano SILVESTRONI “Delito e infracción tributaria”, en el libro colectivo “Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas”, Rubinzal-Culzoni Editores. Buenos Aires. 2005.

⁹ La alusión hace referencia al trabajo clásico de este autor; “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1986.

¹⁰ GRACIA MARTÍN, Op. Cit. Págs. 280-281.

¹¹ Ibidem. Pág. 277.

2. Del delito de resultado al delito de peligro causado por la infracción de un deber.

La doctrina penal estima que esta mutación en la contemplación del tipo delictivo del delito contra la Hacienda Pública a lo que de verdad conduce es a configurar este delito como un delito de peligro y no como un delito de resultado¹², como inicialmente se pensaba¹³.

Esta corriente toma fuerza cuando, se considera, además, que el bien jurídico protegido no es en sí el importe de las cuotas tributarias impagadas, esto es, los derechos económicos de la Hacienda Pública, sino algo más, algo distinto, más etéreo y, en la medida en que es más abstracto y conceptual, más discutible y sensible a maniobras demagógicas y manipuladoras. Así, se tiende a pensar que el bien jurídico a proteger con el art. 305 CP es el cumplimiento del deber de contribuir tal y como viene recogido en el art. 31 de la Constitución. De todo ello deriva lo que SILVA SÁNCHEZ ha calificado como una "hiperprotección del patrimonio público, que se pretende fundamentar en el carácter funcional-institucional de éste (su orientación al cumplimiento de fines económicos y sociales esenciales)"¹⁴.

Valga como muestra de esta tendencia la STS nº 44/2003, de 3 de abril (rec. nº 3068/2001; ponente: Excmo. Sr. D. Cándido Conde-Pumpido Tourón) en la que se afirma que *"el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber; y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la "elusión de tributos" que es esencialmente un comportamiento omisivo". Y este comportamiento se realiza cuando se omiten u ocultan deliberadamente en la declaración datos relevantes, determinando con ello una cuota inferior en más de quince millones anuales a la que procedería con los datos correctos"* (FJ 17º)¹⁵.

¹² Vid. Pag. "Manual de delitos contra la Hacienda Pública". Op. Cit. Pag. 76.

¹³ Según matiza Jesús SILVA SÁNCHEZ, "el delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción administrativa). Pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda pública constituya en sí misma el tipo. El tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones" ("El nuevo escenario del delito fiscal en España". Atelier: Barcelona. 2005. Pag. 71).

¹⁴ En "Simulación y deberes de veracidad. Derecho Civil y Derecho Penal: dos estudios de dogmática jurídica", escrito con Pablo SALVADOR CODERCH (Cuadernos Civitas. Civitas. Madrid. 1999. Pag. 139).

¹⁵ Partiendo de la base de que se trata de un delito de infracción de deber; Enrique BACIGALUPO asevera: "en el caso del delito fiscal el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, a la "defraudación", es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público" (art. 31.3 CE), en particular con los tributos" ("Curso de Derecho Penal Económico", Marcial Pons. Madrid. 1998. Pag. 216).

Semejante planteamiento corre el riesgo de caer en una mitificación de los deberes tributarios, glorificación que no podemos compartir. No se puede aceptar que el delito fiscal se cometa, sin más, por el simple incumplimiento de un deber tributario, evidentemente de contenido sustantivo y no meramente formal¹⁶. Aun así, en la Sentencia del Caso KUJAL se dispone que *“la jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal”*¹⁷.

El error reside en acercarse a la infracción del deber constitucionalmente establecido de contribuir a las cargas públicas (art. 31) olvidando que ese deber de contribuir que impone la Constitución tiene, obviamente, un contenido sustantivo, que es el que viene dado por la obligación de pago de la obligación tributaria principal, y que dicho deber debe cumplirse en el marco del ordenamiento tributario sobre cuya complejidad es innecesario insistir. La deuda resultante de una obligación tributaria es lo que cuenta, por más que pueda verse acompañada de otras obligaciones accesorias o formales, que siempre tendrán una relevancia secundaria. La LGT no deja dudas al respecto: la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 y arts. 56 y 58); puede verse acompañada de obligaciones tributarias accesorias, de naturaleza pecuniaria (art. 25), como son los intereses (art. 26) o recargos (arts. 27 y 28), o por obligaciones tributarias formales (art. 29). Estas últimas por sí solas jamás determinan la obligación de pago de una deuda. Lo que procede es determinar quién está obligado a pagar un tributo conforme a la ley y en qué suma consiste éste siempre de acuerdo con unas coordenadas jurídicas, nada simples, materiales y formales, que suministran las normas tributarias. Este es el contenido material y verdadero del art. 31 y su mera alegación, sin descender a la concreción que procede en cada caso concreto, no puede aceptarse para justificar la imposición de penas privativas de libertad¹⁸.

¹⁶ Existen múltiples deberes tributarios formales, la mayoría de ellos sin contenido sustancial. A nadie se le ocurriría sostener la comisión de un delito fiscal por el mero hecho de soslayar la presentación de una declaración censal, aunque sólo fuera porque sería imposible vincular a esta conducta el dejar de ingresar una deuda tributaria.

¹⁷ STS nº 13/2006, de 20 de enero (ponente: Excmo. Sr. D. Enrique Bacigalupo Zapater).

¹⁸ “La reacción penal es la última ratio del ordenamiento jurídico, y frente a ella deben tener prevalencia las normas de contenido reparador o las destinadas a brindar una adecuada solución del conflicto, especialmente cuando éstas pertenecen a un sistema normativo destinado a regular de manera autosuficiente toda la materia tributaria y que cuenta con una plena independencia dogmática. Ello impone llevar a cabo siempre una interpretación reductora de los tipos penales contenidos en las leyes penales especiales, priorizando la aplicación del derecho que permite otorgar un abordaje racional del caso, en lugar del que sólo reparte dolor” (VIRGOLINI y SILVESTRO-NI, Op. Cit. Pág. 131).

3. La comisión del delito fiscal en el marco del sistema de autoliquidación de los tributos.

3.1. Autoliquidación y comprobación administrativa.

Adquiere una relevancia especial en la correcta valoración de las conductas infractoras de los deberes tributarios el conocimiento y valoración del sistema de aplicación de los tributos. En muchas ocasiones, cuando el contribuyente no declara o lo hace de un modo incorrecto no está dejando de declarar un dato o una información clara, indubitada y fácil de precisar de la que no puede prescindir la Hacienda Pública¹⁹ y cuya ausencia no puede suplirse de modo alguno.

Aquí es donde radica el gran problema práctico y también teórico de esta materia. La defectuosa o insuficiente comprensión acerca de en qué consiste el sistema de autoliquidación y en qué contexto tiene lugar una conducta infractora, para, seguidamente, formular el juicio de valor que preexiste a toda imputación de un delito contra la Hacienda Pública.

El correcto funcionamiento del sistema de autoliquidación requiere de una ulterior comprobación administrativa de las autoliquidaciones cumplimentadas y presentadas por los contribuyentes²⁰. Esta dualidad, autoliquidación-comprobación se encuentra en la esencia del sistema, lo cual no significa que siempre se produzca, ni mucho menos. Es cierto que para poder llegar a las liquidaciones definitivas se hace preciso pasar antes por dicha comprobación. Eso es lo que manda el art. 101.3 LGT, pero la realidad es otra: la mayoría de autoliquidaciones no alcanzarán la calidad de definitivas en los términos previstos en dicho precepto y devendrán en irrevisables por puro efecto del transcurso del plazo de prescripción tributaria sin haber sido comprobadas por la Administración Tributaria. En consecuencia, no es coherente que se alegue por parte de esta última, en tanto que sujeto pasivo del delito fiscal, como tantas veces se hace en los informes que se envían a los jueces penales, que sin la acción investigadora de la inspección no hubiera sido posible detectar la infracción. Semejante alegato no deja de ser una obviedad: la comprobación o investigación administrativa es inescindible del mismo sistema autoliquidatorio; no lo provoca la acción del delincuente sino que es una exigencia misma del sistema y esa misma actuación de comprobación o investigación se lleva a cabo en todos los casos en los que la Administración Tributaria actúa ante impuestos autoliquidados aunque, como es lógico, en la inmensa mayoría de los casos no se descubran delitos fiscales. En suma, la actuación administrativa de comprobación, genéricamente considerada, no viene provocada por una ocultación sino por la necesidad que tiene la Administración de salir de su ignorancia y verificar, aun selectivamente, el correcto funcionamiento del sistema. La necesidad de inves-

¹⁹ « Parece que en un sistema configurado sobre la base de deberes de aportar información, y sobre la veracidad de ésta, defraudación será dejar de aportarla o hacerlo de forma divergente a la realidad" (SANCHEZ OSTIZ, Op. Cit. Pag. 114).

²⁰ En suma, parece que se trata de hacer salir a la Administración de un cierto estado de ignorancia relativa que va implícita en el propio sistema de autoliquidación de los tributos (Cfr. SANCHEZ OSTIZ, Op. Cit. Pags. 114 y 117).

tigar es la misma en todos los casos, lo que varía es el resultado al que aquella investigación lleva. Lo relevante no es, por tanto, haber desarrollado una actividad de comprobación o investigación acerca de lo autoliquidado. Lo que cuenta es que en el curso de la labor de investigación se detecte un particular ánimo de ocultar hechos o datos, desdibujarlos, camuflarlos o esconderlos, porque en tales casos se pone de relieve que no hubo una actuación mínimamente honesta por parte del contribuyente y que el resultado defraudatorio al que se ha llegado es la consecuencia de un plan delictivo previo.

Puede parecer que el deber del contribuyente consiste en sacar a la Administración Tributaria de su ignorancia²¹. De este modo se dotaría de contenido al término defraudar tomando uno de los significados que le adjudica la RALE: "frustrar; desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien o en algo"²². Sin embargo, hay que rechazar este planteamiento. Como acabamos de exponer, el sistema de autoliquidación tributaria se basa en encomendar al contribuyente la labor de liquidar, primero, y en dejar para la Administración la labor de corrección y vigilancia, después. Por consiguiente, está en la esencia del sistema que los órganos administrativos competentes vigilen, controlen e investiguen, sin duda de un modo mucho más riguroso que en un sistema tradicional de declaración del contribuyente y liquidación administrativa. El contribuyente tiene el deber de sacar a la Administración de su ignorancia pero el deber de ella es comprobar que lo que le dicen es la verdad. El deber de la Administración no se activa a causa del incumplimiento del deber que pende sobre el obligado tributario sino porque a la Administración, concretamente a determinados órganos, les incumbe estar en situación de permanente alerta y su labor es investigar y comprobar que lo declarado es correcto. Alegar que sólo la acción de la Administración ha permitido poner al descubierto tal o cual fraude, como antes señalábamos, es un argumento hueco porque la acción administrativa siempre es esperable y sólo en un pequeño porcentaje de supuestos, que no tienen por qué coincidir con los más complicados de desentrañar, se llega a valorar la existencia de un delito fiscal.

En la doctrina argentina se ha escrito en relación con esta problemática que "las funciones asignadas por la ley tributaria a los particulares constituyen imposiciones extrañas a la actividad lícita desarrollada por ellos, y se concretan en una cantidad indeterminada de complejos deberes formales que representan un costo económico relevante, determinan la necesidad de dispensar un esfuerzo y una atención personal que no guardan relación con la atención requerida para vigilar o dirigir la marcha de los negocios, están carentes de toda retribución y se encuentran onerosamente sometidos a la amenaza de sanciones de inusual gravedad. Todo ello constituye una carga resultante de la delegación forzada que la administración pública hace en los particulares de funciones que le son propias, porque

²¹ SANCHEZ OSTIZ, Op. Cit. Pag. 121 y 123. En la misma línea, señala GRACIA MARTÍN que "únicamente el desconocimiento total o parcial de la existencia objetiva de la concreta obligación tributaria por el acreedor es lo que hace posible al deudor eludir su pago" (Op. Cit. Pag. 280).

²² Las otras acepciones del Diccionario de la Real Academia de la Lengua son estas: "privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho"; "eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones".

corresponden a los objetivos y las finalidades del Derecho Público en materia de recursos del Estado". Y se llega a la consecuencia de que "ello impone la necesidad de una interpretación constitucionalmente restrictiva de las sanciones penales impuestas a los particulares por el incumplimiento de deberes administrativos que atienden, no a las necesidades propias de sus obligados, sino a la consecución de las finalidades propias del Estado"²³.

El delito fiscal no nace, sin más, de la falta de veracidad de una declaración. Se precisa algo más que permita identificar en la conducta del obligado un cierto grado de engaño, algún tipo de simulación o la previsión de una estratagema dirigida a ocultar ilícitamente los hechos con trascendencia tributaria y a entorpecer su detección.

En consecuencia, no se puede admitir en un sistema de autoliquidación generalizada a cargo del contribuyente la exaltación sin matices de los deberes tributarios entre los que cabe incluir el de cumplimentar correctamente los impresos autoliquidatorios porque eso equivale a consagrar en abstracto el deber de presentar una declaración correcta sin mayores matices. Sí sería comprensible conceder tal relevancia al deber de declarar si el régimen de gestión tributaria normal fuera el tradicional consistente en la declaración por parte del administrado y la liquidación administrativa ulterior²⁴. En tal caso, la acción de facilitar una información por parte del administrado a través de la declaración tributaria, o su omisión, constituiría una conducta derechamente dirigida a impedir que la Administración tuviera en su poder los datos precisos para proceder a la correcta liquidación del tributo hallando el importe de la cuota a pagar tras calificar jurídicamente los hechos y datos expuestos por el obligado tributario. En este contexto sí es exigible circunscribir la acción de defraudar al suministro de información incorrecta o a su omisión.

Las cosas no son ni tan sencillas ni tan claras en el seno de un sistema de autoliquidación. Este sistema de gestión tributaria se basa en dejar al contribuyente la totalidad de la labor de gestión reteniendo la Administración las funciones de control y corrección. No obstante, cuando la LGT regula la autoliquidación, implícitamente, reconoce que se va a producir posteriormente la intervención administrativa. Así, el art. 120.I LGT define las autoliquidaciones como "*declaraciones*²⁵ en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los

²³ VIRGOLINI y SILVESTRONI, Op. Cit. Págs. 138 y 139. "Si la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no es objeto de discusión como fuente de un deber genérico de tributar, sí merece algunos reparos la tendencia casi indiscriminada de la legislación actual y de ciertas líneas jurisprudenciales que admiten que casi todos los deberes impuestos a los contribuyentes sean coercitivamente impuestos bajo amenaza de sanción penal. Esta tendencia olvida que los deberes impuestos a los contribuyentes por las leyes tributarias en sentido general constituyen y traducen el desplazamiento de las cargas, las funciones y las finalidades del Estado en cabeza de particulares que no las han pedido ni reclamado y a los que, sencillamente, les han sido autoritativamente asignadas por el sólo hecho de desenvolver una actividad lícita de contenido económico, necesaria para su subsistencia y para el crecimiento general de la economía. Este desplazamiento es altamente oneroso en tiempo, esfuerzos, dinero y, sustancialmente, por la amenaza de sanciones que son más propias de las que rodean la actuación de los agentes públicos que de las personas privadas".

²⁴ Nos remitimos a la distinción trazada en cualquiera de las ediciones del "Curso de Derecho Financiero Español", del profesor FERREIRO LAPATZA para una clara exposición sobre la diferencia entre el sistema tradicional de declaración y liquidación administrativa y el hoy predominante de autoliquidación tributaria.

²⁵ "Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art. 119.I LGT).

datos necesarios para la liquidación del tributo²⁶ y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar o ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar". Mientras que en su segundo párrafo, el art. 101 ya advierte de que *"la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento"*, previsión que conviene tener presente si se invoca la decidida capacidad de engaño que se acostumbra a atribuir a los sujetos pasivos de los tributos cuando presentan declaraciones o autoliquidaciones incorrectas.

En cualquier caso, nunca se insistirá bastante en que, desde un punto de vista sustancial, el núcleo del sistema de autoliquidación tributaria reside en la labor de calificación jurídica que corresponde realizar al sujeto pasivo en el seno de un ordenamiento altamente complejo, cambiante e inseguro como es el Derecho Tributario. Hay que desechar la idea de que autoliquidar un tributo es algo así como la simple, mecánica u formularia cumplimentación de un modelo aportando una información predeterminada y que no es susceptible de someterse a debate. Cuando un contribuyente rellena las casillas de un modelo tributario, más allá del hecho material de su cumplimentación, es porque ha realizado previamente una calificación²⁷, una determinación previa de la exacta naturaleza jurídica de los hechos, contratos o negocios jurídicos realizados cuyo resultado económico debe reflejar en dicho modelo para que se produzcan las consecuencias fiscales que en Derecho procedan.

Tanto en el ámbito del IVA como en el de los impuestos directos de una calificación incorrecta puede depender la comisión o no de un delito fiscal. Imaginemos, por ejemplo, que de acuerdo con la Ley 40/1998 del IRPF vigente hasta 2007, un contribuyente yerra al calificar un rendimiento como ganancia patrimonial y dicha ganancia, en función de diversos factores que ahora no vienen el caso, hubiera quedado libre de tributación. Ese contribuyente puede haber cometido un delito fiscal en función de la valoración que se haga de su actuación al autoliquidar incorrectamente. El mismo delito que se atribuye a quien, por ejemplo, omite total y absolutamente la declaración de todos sus ingresos en su impuesto sobre la renta.

En resumidas cuentas, cuando el contribuyente traslada la conclusión a la que ha llegado en su labor de calificación jurídica a la Administración Tributaria, que es quien pone en circulación los correspondientes modelos tributarios que debe rellenar al autoliquidar; tampoco la configuración de dichos modelos le permiten explayarse en las oportunas consideraciones ten-

²⁶ El art. 101.1 LGT dispone que la liquidación tributaria es *"el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria"*. En su segundo párrafo, el precepto ya advierte de que *"la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento"*, circunstancia que conviene tener presente si se invoca la capacidad de engaño que se acostumbra a atribuir a los sujetos pasivos de los tributos cuando presentan declaraciones o autoliquidaciones incorrectas.

²⁷ El art. 13 LGT se refiere a la calificación pero desde el punto de vista de la que corresponde realizar a la Administración Tributaria en su función revisora y de comprobación: *"las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"*.

dentes a justificar la calificación por él efectuada. Por lo general, sólo puede rellenar una determinada casilla con un dato, con una cifra, que aislada de todo contexto y aclaración es susceptible, muy posiblemente, de suscitar en el ente público acreedor la creencia de que tras el dato, cuando éste se estima incorrecto, subyace la intención de defraudar²⁸.

3.2. La ignorancia relativa de la Hacienda Pública: el caso del Modelo 347.

Merece la pena, llegados a este punto, detenerse un momento en tratar la relevancia que en relación con el descubrimiento de los delitos contra la Hacienda Pública cabe atribuir al hecho de que el defraudador haya cumplimentado de un modo correcto el Modelo 347, la declaración anual de operaciones con terceros. No es que la correcta presentación de este modelo suponga un retorno al sistema de declaración por parte del administrado y liquidación por parte de la Administración. Sin embargo, no se puede negar que el suministro periódico y reglado de un amplio caudal informativo por parte del administrado a la Administración Tributaria, que es lo que supone el Modelo 347 según vamos a ver seguidamente, alguna trascendencia ha de tener en orden a una correcta apreciación del dolo que se precisa para cometer un delito fiscal. En suma, si la ofensa reside en faltar al deber de veracidad en el sentido de no comunicar determinados datos trascendentales a la Administración Tributaria hay que preguntarse qué relevancia se ha de conceder a que dichos datos u otros de similar trascendencia tributaria lleguen a su destino por un cauce distinto de la autoliquidación.

La actual regulación de la declaración anual de operaciones con terceras personas corresponde al Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre. En los primeros párrafos de su Exposición de Motivos ya se reconoce abiertamente que “la obligación de suministrar información con carácter periódico a la Administración tributaria que incumbe a los empresarios o profesionales, contenida con carácter general en el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, fue concebida, fundamentalmente como un instrumento necesario para la realización de una gestión tributaria eficaz, con una incidencia especial en las actuaciones de comprobación e investigación que realiza la inspección de los tributos”. Se añade, además, que “respondió a la necesidad de afrontar una correcta gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido en los primeros momentos de su implantación, sin que ello supusiera un menoscabo de la concepción de la declaración anual que regula el Real Decreto como un instrumento de cierre en cuanto a proporcionar información a la Administración Tributaria para la gestión del sistema tributario en general”. Por consiguiente, la propia Administración está admitiendo que, si bien la información que se obtiene mediante el Modelo 347 es útil para la gestión de los tri-

²⁸ “El alcance de la información que brinda el contribuyente al declarar sus impuestos, se circunscribe a determinados datos numéricos asentados en casilleros y columnas prefijadas en un formulario que no permiten una explicación circunstanciada y detallada por parte de su presentante. Al respecto, la Sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico ha dicho que aun cuando la declaración jurada del imputado exponiendo como exenta una ganancia sea incorrecta, no puede ser considerada engañosa. Con ella queda de manifiesto el hecho generador de la tributación, y la circunstancia de que el contribuyente no goce de la invocada prerrogativa de eximirse del pago, no es óbice para que el organismo de recaudación haga valer sus derechos. Tampoco puede entenderse que fuera obstáculo para el ejercicio de esos derechos lo escueto de la manifestación que se limita a indicar la cifra del incremento sin otras aclaraciones. Esa manifestación es lo único que requiere el formulario preparado por el mismo organismo de recaudación” (Nicolás RAMAYÓN: “Reflexiones acerca del error en los delitos tributarios”, en “Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas”, Op. Cit. Pag. 318).

butos en general, de un modo muy particular beneficia la del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁹. Es obvio: es una obligación de información que recae sobre quienes desarrollan actividades empresariales o profesionales (art. 1), de modo que, si en el ámbito de los impuestos directos atañe a los declarantes de rentas provenientes de actividades económicas en IRPF e IS, esos mismos declarantes lo serán siempre del IVA. Y una simple lectura del reglamento regulador de la declaración de operaciones con terceros permite apreciar que se ha redactado desde el punto de vista del IVA: por ello, por ejemplo, se incide en la necesidad de declarar tanto las operaciones sujetas y no exentas al impuesto como las no sujetas o exentas (art. 3). No queremos extendernos más en el examen de esta norma pero sí ha de quedar claro que, dentro de los límites cuantitativos en los que se fija la obligación de declarar – 500.000 ptas. por operación –, el Modelo 347 arroja una auténtica radiografía de las relaciones económicas de cierto volumen que mantiene el sujeto obligado a cumplimentarlo con sus clientes y con sus proveedores. No es de recibo, por tanto, negar la evidente trascendencia que tiene para la Administración Tributaria hacerse con un Modelo 347 debidamente cumplimentado porque le sirve para contrastarlo, mediante su poderoso aparato informático, con los datos que autoliquidan los obligados tributarios. El sistema de gestión por autoliquidación, de esta manera, es objeto de verificación mediante la presentación de lo que constituyen completísimas declaraciones aunque de ellas no derive directamente una liquidación tributaria. Y cualquier incongruencia hace saltar las alarmas.

Pues bien, nos hemos detenido en el Modelo 347 y hemos querido subrayar su finalidad y trascendencia, por boca de la propia Administración Tributaria porque no es tan infrecuente que el delincuente fiscal, aquel sujeto que presenta mal o no presenta sus autoliquidaciones tributarias, sin embargo, sí presenta correctamente rellenado el Modelo 347. Esta contradicción, pensamos, tiene que tener alguna trascendencia a la hora de valorar tanto el elemento subjetivo del tipo, el ánimo de defraudar, como la eficacia y desvalor de la conducta punible, y, sin embargo, lo cierto es que los tribunales penales se muestran remisos a concedérsela³⁰.

²⁹ Más adelante se agrega como una de las razones fundamentales que justifican el afán integrador del RD 2027/1995 respecto de otras normas preexistentes pero dispersas consiste en la "aproximación de los criterios de información que contiene la declaración anual de operaciones con terceras personas a los principios impositivos que emanan de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, como presupuesto necesario para mejorar el control en la gestión de dicho impuesto, sin perjuicio de que la información suministrada sea de general aprovechamiento para la gestión del sistema tributario en su conjunto".

³⁰ El debate sobre este orden de cuestiones existe también en el seno de la doctrina argentina. En relación con el plus en la conducta de un sujeto que debe ser apreciado para poder afirmar su carácter delictivo, se ha escrito que, en cada caso concreto, deberán valorarse "las posibilidades ex ante que tienen los funcionarios de detectar la irregularidad y en especial, teniendo en consideración el deber de información y lealtad tributaria que se desprende del principio de confianza en que se basa el sistema autodeclarativo de tributos" (fallo "Eumekian" de la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico). Ahora bien, frente a posicionamientos proclives a estimar que la mera omisión de llevar asientos en los libros de comercio no equivale al ardid o engaño delictivo (CPNEcon. Sala A, 18-12-95, "Schvartzman, Hugo Jacobo; Schvartzman, Héctor Darío s/Régimen Penal Tributario", reg. 715/1995, incidente de apelación contra el auto de procesamiento) o que la sola omisión de presentación de la declaración jurada que exige la ley tributaria no alcanza a configurar el delito de evasión tributaria (CPNEcon. Sala A, 27-12-2002, "Argentini SA/s Régimen Penal Tributario, incidente de apelación contra la resolución de rechazar el requerimiento fiscal"), existen otras resoluciones de sentido adverso (CPNEcon. Sala B, 6-7-2004, "D.G.I. s/ Solicitud orden de allanamiento", reg. 522/04; Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 2, 27-4-2004, causa 1432/03 (22)). (RAMAYÓN, Op. Cit. Págs. 286-289).

Veamos, a título ilustrativo, algunas sentencias.

En la SAP Zaragoza nº 215/1999, de 6 de mayo (sección 3ª, rec. nº 86/1999; ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Cucala Campillo), el Modelo 347 y la contabilidad de la empresa, incluso el libro de registro de IVA repercutido, reflejan fielmente el IVA devengado a raíz de la venta de unas naves industriales. En cambio, ese IVA no se declara en la autoliquidación trimestral ni en ninguna otra del ejercicio en cuestión. El tribunal examina la presencia del “ánimo defraudationis” sin desconocer esta circunstancia pero, a su juicio, otros hechos inducen a pensar que la ausencia de tal declaración fue querida. Ciertamente, es difícil de admitir un olvido cuando, como destaca la sentencia, en la contabilidad mercantil se anotó el IVA repercutido, o cuando la empresa contaba con todo un departamento de contabilidad y utilizaba programas informáticos para la llevanza contable. Por ello, estima *“no fue solo un hecho aislado el que motivó la conclusión del dolo en la comisión del hecho delictivo sino la apreciación de todos ellos. Toda ella se considera bastante para destruir el principio “in dubio pro reo””* (FJ 4º)³¹. Hasta aquí todo es correcto. Pero, cuando vuelve a referirse al 347 cae en un simplismo inaceptable: *“la inclusión de la operación en los libros del IVA de la empresa y su declaración en el impuesto de sociedades y en el modelo 347 no supone una integración de lo no declarado en cuanto al IVA puesto que la única misión de este último impreso es la de facilitar datos a la administración tributaria al efecto de que la Inspección pueda realizar mejor su función”* (FJ 5º).

Menos asumible es todavía la postura de la SAP Ciudad Real nº 27/2006 (sección 2ª), de 16 de marzo (rec. nº 43/2006; ponente: Ilmo. Sr. D. Fulgencio Velásquez de Castro Puerta), se valora que el hecho de que el recurrente *“presentase la declaración anual de operaciones con terceras personas, lo que constituye el modelo 347, no significa ni aporta ningún dato indiciario acerca de la ausencia del referido elemento – se refiere el ánimo defraudatorio – . Una cosa es que se presente el referido modelo informativo y ello permita al confrontarse la información constatar la existencia de defraudación y otra bien distinta, al no estar en relación con tributos concretos y específicos, es que ello tenga trascendencia a los fines interesados”* (FJ 3º). La contradicción en la que incurre esta sentencia – negar relevancia en orden a la averiguación del ánimo defraudador al hecho de que se ponga en conocimiento de la Administración acreedora información indicativa de la existencia de la deuda - provoca un estupor únicamente superado por la siguiente afirmación, que extraemos de la SAP Zaragoza nº 384/2005 (sección 3ª), de 16 de septiembre (rec. nº 35/2005; ponente: Ilmo. Sr. D. Miguel Ángel López de Hierro): *“de la testifical practicada en el acto del juicio oral consistente en la declaración de dos inspectores de hacienda se desprende claramente que la presentación del modelo 347 no excluye en absoluto la de las liquidaciones trimestrales del IVA ya que, si éstas no se presentan, no se puede liquidar el impuesto correspondiente al IVA”* (FJ 2º).

³¹ “Dado que, en general, el formulario que presenta el sujeto ante la entidad fiscal carece de detalles y explicaciones, y en razón de que los procesos psicológicos sólo pueden probarse indirectamente, el juez deberá acudir a distintos indicios tendentes a demostrar la hipótesis de la acusación (vgr. que el contribuyente habiendo conocido sus deberes tributarios voluntariamente engaño a la administración) o la de descargo (vgr. que debido a un yerro omitió declarar una suma dineraria)” (Ibidem. Pag. 290).

Leyendo estas sentencias se acrecienta la sensación de que nuestros tribunales penales no conocen realmente el funcionamiento del sistema de autoliquidación tributaria ni las normas tributarias (vgr. la muy expresiva Exposición de Motivos del RD 2027/1995) ni tampoco la función de control que incumbe a la Administración Tributaria y la comodidad que supone para ella empezar una comprobación contando con la información contenida en el Modelo 347. Sólo así se explica, como se hace en la SAP León nº 18/2005, de 10 de marzo (sección 2ª; ponente: Ilmo. Sr. D. Antonio Muñiz Díez) que tras reconocerse su naturaleza de obligación formal, no se extraiga las consecuencias lógicas de que el ordenamiento tributario obligue a su presentación en el mes de marzo cuando el plazo de la declaración anual de IVA no puede rebasar el 30 de enero: precisamente la comprobación, mediante el cruzado de datos, de la veracidad de la primera se hace descansar en la segunda. De ahí, como en alguna ocasión se ha reconocido, cuando se ha presentado la declaración del modelo 347 la detección del fraude se puede efectuar sin necesidad de inspección (SAP Madrid nº 568/2003, de 19 de diciembre – sección 2ª; rec. nº 63/2003; ponente: Ilma. Sra. Dña. Mª del Carmen Compaired Plo. FJ 1º).

Que la declaración de operaciones con terceras personas no equivale a las autoliquidaciones es obvio y nadie pretende negarlo. Pero tampoco es cuestionable que evidencia un mayor grado de peligrosidad – y ya sabemos que algunos estiman que estamos en un delito de peligro y no de resultado – quien, de forma cuidadosa, no deja pistas de su defraudación y procura evitar discordancias entre los modelos 300 y 349, por un lado, y el 347 por otro, que quien poniendo en poder de la Administración datos suficientes para poder liquidar la deuda está favoreciendo la eficaz neutralización del fraude presuntamente cometido, aunque, eso sí, se precise una mínima labor de comprobación e investigación por parte de los órganos especializados.

Ese es, en definitiva, el razonamiento que hace el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, en su Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. nº 8234/2000; ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Bautista Quintas Rodríguez) cuando decide eliminar la sanción impuesta por la Administración por infracción tributaria grave al valorar del siguiente modo la presentación del Modelo 347 por parte del sujeto infractor:

“Por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible, pues no en vano los datos respecto de los que se le ha comunicado la existencia de discrepancias en cuanto a los rendimientos del capital inmobiliario constaban en las declaraciones trimestrales del IVA del contribuyente, así como en la declaración anual de operaciones con terceras personas perfectamente desglosados, no podía haber existido por parte de dicho recurrente una conducta de ocultación “cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos”, y siendo ello así tampoco podía existir la infracción tributaria grave por la que fue sancionado” (FJ 2º)

Sin embargo, muy lamentablemente, la posición predominante en la jurisdicción penal sigue siendo la que refleja la SAP Zaragoza nº 143/2005 (sección 3ª), de 28 de marzo (rec. nº 108/2004; ponente: Ilmo. Sr. D. Roberto García Martínez), por completo ajena a la solidez

y consistencia que debe revestir cualquier intento de engaño a la Hacienda Pública para poder revestir caracteres de delito. La Audiencia estima el recurso de apelación presentado por el Abogado del Estado y condena al acusado al estimar que la falsedad de los datos consignados en los modelos 300 correspondientes a las declaraciones trimestrales no se encuentra mitigada por el hecho de que el modelo 347 sí se ajustase a la realidad así como otras declaraciones tributarias:

“las otras vías de conocimiento que pudiera tener a su alcance la Administración tributaria en razón de la gestión de otros impuestos, como el directo que grava la renta de las sociedades, no es un argumento que ponga en entredicho la presencia del dolo en la infracción criminal declarada. En efecto, la mayor o menor dificultad que encuentre la Administración tributaria para determinar la realización de los hechos imponible y su correspondiente base, no es óbice para advertir en la conducta del acusado el ánimo de defraudar que se deduce sin dificultad por ser inherente al engaño que supone consignar datos falsos en las declaraciones a realizar por el obligado tributario” (FJ 1º)³²

Y tampoco se concede valor alguno a la circunstancia de que los libros contables reflejaran adecuadamente la realidad negocial, por más que los inspectores declararan la ausencia de “artificios contables”³³:

“el reflejo en la cuenta denominada Hacienda Pública acreedores por IVA de los datos reales correspondientes a los ejercicios de 1998 y 1999 que supone un reconocimiento de la deuda por impuestos tiene que ver con la simple mecánica del registro contable de facturas que recogen prestaciones de servicios gravadas por el impuesto sobre el valor añadido. Eso es lo que se puede deducir de las hojas del libro mayor aportadas como parte de la prueba documental. En el supuesto de que los documentos contables, que deben perseguir la denominada imagen fiel del patrimonio del sujeto contable, consignaran datos falsos estaríamos, tal vez, en presencia de otra figura delictiva. Por lo demás, si ese fuera el caso, es indudable que el sujeto contable llevaría una segunda contabilidad, esta representación fidedigna de la realidad, pues, como se sabe, la llevanza de los libros de contabilidad cumple una función técnica y organizativa al servicio del ordenado empresario, dado que nadie puede estar interesado en engañarse” (FJ 1º).

³² El engaño se consigue, pues, por el hecho aisladamente considerado de “la consignación de forma consciente y deliberada en las declaraciones de unas bases no coincidentes con la realidad, esto es, de unos datos falsos que eran un medio idóneo para integrar el engaño” y “eludir el pago del tributo”. “El engaño producido mediante estas declaraciones-liquidaciones correspondientes a la gestión del impuesto sobre el valor añadido se llevó a cabo reflejando unos datos no simplemente inexactos, sino claramente inveraces ocasionando, como resultado, un perjuicio patrimonial cierto para la Hacienda Pública al no declarar las bases imponible que se correspondían a su real tráfico mercantil” “Este reflejo consciente de datos falsos fue el medio idóneo para, mediante este engaño, defraudar las cantidades referidas en los hechos probados, eludiendo de esta forma el pago del tributo” (FJ 1º).

³³ Dice la sentencia al respecto: “el artificio contable es un concepto que refiere a una conducta, estrechamente unida al fraude contable, que consiste en alterar, por ocultación, la verdadera situación patrimonial. Pues bien, esta conducta contraria al objetivo de la imagen fiel, no se advierte, como dijeron los testigos, en la contabilidad mercantil de la sociedad LOFEGAL, lo que no impide, como ha ocurrido, el falseamiento consignando datos inveraces en las declaraciones trimestrales por IVA” (FJ 2º).

4. El delito fiscal como norma penal en blanco.

4.1. Consecuencias prácticas.

Hay que desterrar, de una vez por todas, la idea de que la remisión al ordenamiento tributario suponga algo así como el reenvío a una especie de tablas de cálculo en el sentido de que los preceptos fiscales no sean otra cosa que un cauce formulario que es obligado seguir para hallar el importe de la cuota defraudada³⁴. Muy al contrario, la remisión se hace una rama jurídica *in totum*, con sus principios propios y sus reglas internas, lo cual obliga al órgano juzgador a realizar una exégesis del supuesto de hecho desde el punto de vista tributario para concluir si hay hecho imponible, quién es responsable tributario, cuál es el importe impagado, si es que lo hay, y como se cuantifica, y si se ha llegado a esa situación de un modo explicable, mediante una interpretación razonable, aunque acaso errada, de las normas tributarias, o si ha habido claramente un dolo de intensidad suficiente (directo, eventual)³⁵ que erradique toda posibilidad de disculpar la conducta realizada.

Por tanto, al juez penal corresponde realizar la labor que cuando no se llega a delito fiscal realizan la administración especializada, la Agencia Tributaria, y los jueces especializados, los que se encuentran adscritos a la jurisdicción contencioso-administrativa. Y, además, una vez delimitado el problema desde la perspectiva jurídico-tributaria, deberá proceder a analizar el supuesto desde la perspectiva del derecho penal, aplicando los preceptos del CP y los principios jurisprudenciales³⁶. Como puede verse, una labor nada sencilla³⁷ cuya dificultad

³⁴ Alguna jurisprudencia parece, sin embargo, abonada a consideraciones de esa índole: *"Tanto el artículo 349 como el actual 305 son leyes penales en blanco empero únicamente respecto de la relación tributaria y respecto de las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado. Yerra pues el apelante en su tesis, que vendría a sostener que todo el ordenamiento jurídico-tributario (en sus diversas perspectivas, inclusive las procedimentales) nutren el contenido del tipo"* (SAP Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001, rec. n.º 75/2001, FJ 3º).

³⁵ *"La elusión del pago de impuestos puede cometerse tanto declarando mal de manera consciente, como no declarando, siempre que concurra el elemento culpabilístico. El delito se configura como delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, siendo imprescindible para provocar la reacción penal, que el perjuicio alcance un determinado nivel, debiendo el dolo abarcar, además del ánimo de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y conciencia de la cuantía de esta última"* (FJ 1º SAP Barcelona de 20 de abril de 2002, sección 9ª, ponente: Ilmo. Sr. D. Jordi Palomer i Bou).

³⁶ Lo más corriente es que el Tribunal se irrogue la potestad de liquidar el tributo defraudado y se obvien otras consideraciones: *"en el delito contra la Hacienda Pública la determinación de la deuda tributaria será elemento integrante del tipo, de modo que el órgano jurisdiccional deberá determinar si la cuota defraudada alcanza el límite marcado por el C. Penal ya que en caso contrario no existiría delito y sí infracción administrativa, comportando ello que para la concreción de dicha cuota la jurisdicción penal no se valdrá de ninguna liquidación administrativa previa, entre otras cosas por cuanto la misma no podría legalmente existir dado que si bien la administración tributaria podría realizar un cálculo de las cuotas defraudadas, desde luego no vinculante para el tribunal penal, lo que nunca podría practicar es una liquidación ya que desde el momento en que resultaran indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública debería abstenerse de continuar con el procedimiento inspector por mor de la formativa de la Ley General Tributaria"* (SAP Barcelona, n.º 212/2006, de 2 de marzo, sección 2ª, Rec. n.º 36/2006. Ponente: Ilmo. Sr. D. José Carlos Iglesias Martín. FJ 2º).

³⁷ *"Si bien el principio de confianza que rige en el sistema autodeclarativo de tributos obliga al contribuyente a actuar de buena fe, lo cierto es que también debe ponderarse la particular naturaleza de las normas tributarias que por su complejidad imponen efectuar una operación de subsunción que aun para los expertos en la materia puede aparejar duda en algunos casos, máxime teniendo en cuenta que en varios supuestos la normativa no permite una interpretación única, controversia que se traslada incluso a los tribunales administrativos y judiciales especializados"* (RAMAYÓN, Op. Cit. Pag. 318).

no puede admitirse que se atenúe con el habitual concurso como peritos de los funcionarios de la Agencia Tributaria.

En equilibrada síntesis, la STS nº 925/2006, de 6 de octubre, afirma lo siguiente:

“La descripción típica del art. 349 del C. Penal de 1973 (ahora 305 CP) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 LECr.), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc. pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia” (FJ 3º)³⁸.

Veamos algunos casos extraídos de la jurisprudencia reciente que ilustrarán sobre la complejidad práctica que reviste esta situación para los jueces penales. Nos referiremos a la SAP Madrid nº 228/2006 (sección 6ª), de 19 de mayo; recurso nº 85/2006; ponente: Ilmo. Sr. D. Julián Abad Crespo) en la que el tribunal penal debe cerciorarse de la existencia del hecho imponible tributario; a la SAP La Coruña nº 100/2006 (sección 6ª), de 5 de mayo (recurso nº 18/2006; ponente: Ilmo. Sr. José Ramón Sánchez Herrero) en la que la indagación se proyecta sobre el importe de la base imponible tributaria; a la SAP Zaragoza nº 309/2005 (sección 1ª), de 10 de octubre (ponente: Ilma. Sra. Dña. Sara Arriero Espes) y a la SAP Sevilla nº 184/2003 (sección 1ª), de 14 de enero (ponente: Ilmo. Sr. D. Miguel Carmona Ruano), en las que se clarifica el momento del devengo; y a la STS nº 1336/2002, de 15 de julio, Caso KEPRO (Ponente: Ilmo. Sr. D. Perfecto Andrés Ibáñez), en la que el tribunal rechaza la existencia de un hecho imponible, por un lado, y de una exención, por otro, junto con la SAP Burgos de 4 de febrero de 1998 (Ponente: Ilmo. Sr. D. Roger Redondo Argüelles) en la que sí se aprecia exención.

En el caso de la SAP Madrid se enjuicia un supuesto bastante habitual, facturas falsas en IVA, pero se hace desde la perspectiva de la entidad que emite la factura, que es la imputada y acusada de devengar un IVA sin haberlo ingresado. Ahora bien, tal y como insiste la Sentencia, hay que verificar si existe el hecho imponible del impuesto, en este caso entrega de bienes: si ésta se ha producido para poder existir un IVA devengado. Entiende la Audiencia de Madrid que no se ha probado la realización del hecho imponible sino justamente lo contrario. Distingue entre la perfección de los contratos de compraventa desde el punto de vista civil y la entrega de la cosa objeto del contrato de compraventa. El hecho

³⁸ Lástima que no se conceda alguna trascendencia a las irregularidades cometidas en los procedimientos administrativos que preceden a la vía penal por la posibilidad de dar lugar a vicios sustantivos. Los tribunales penales, por lo general, consideras que tales “irregularidades son inanes respecto al procedimiento penal donde con plenas garantías se han practicado todas las pruebas propuestas por las partes y entre ellas como documental el expediente administrativo ratificado en el plenario por su autora” (SAP Madrid nº 315/2000, de 24 de octubre – sección 3ª; rec. nº 197/2000; ponente: Ilmo Sr. Marcos Guevara. FJ 3º)

imponible del IVA consiste en esta entrega y no en un contrato que puede perfeccionarse, de acuerdo con las normas de Derecho Privado, aun sin entrega de la cosa. En definitiva, lo que se viene a decir es que la calificación jurídica de la operación debe hacerse desde la perspectiva del Derecho Tributario y no atendiendo a normas de distinta naturaleza.

En la SAP La Coruña se parte de un supuesto delito fiscal por dejar de ingresar el IVA correspondiente a una permuta inmobiliaria que termina con sentencia absolutoria gracias a la indagación que el tribunal proyecta sobre la base imponible de la operación. La Audiencia de La Coruña llega a la conclusión de que existen datos suficientes que permiten rebajar el importe de la base imponible de modo que la cuota correspondiente a la operación no alcanza los 120.000 €. Basa sus apreciaciones en que la propia Agencia Tributaria aceptó valores más bajos en las declaraciones complementarias presentadas por la otra parte contratante en la permuta, en que las diversas valoraciones inmobiliarias manejadas en el pleito penal eran todas ellas coincidentes en que el importe de lo permutado no alcanzaba los 120.000 € y en que las partes habían sostenido un litigio civil del que se desprendía que el imputado no había percibido la totalidad de inmuebles inicialmente pactados. De este modo, y pese a que el momento del devengo del impuesto no podía ser discutido, sin embargo, en aplicación del principio *in dubio pro reo*, y dada la controversia suscitada en torno a la desigualdad de los valores permutados, dicta un fallo absolutorio.

La SAP Zaragoza contempla un supuesto en el que pese a haberse entregado un inmueble, y devengado el correspondiente IVA, la parte vendedora dice no haber percibido el importe de IVA repercutido de modo que no lo ingresa en Hacienda amparándose en unas cláusulas pactadas con la parte compradora en el contrato. La AP no vacila en afirmar que *"el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengó con la entrega del inmueble, en el momento de su puesta a disposición del adquirente, momento en el cual surge la obligación del sujeto pasivo de repercutir e ingresar en las arcas del Erario Público el importe del IVA devengado, sin que por otra parte, se pueda oponer a la Hacienda Pública o Agencia Tributaria, un hipotético o eventual impago como aquí acontece, en contra de lo establecido en la escritura pública, lo que en su caso daría lugar a una acción entre las partes contratantes mas no obsta a la existencia de la obligación tributaria, que se generó y no fue hecha efectiva, por lo que concurre el elemento objetivo de la conducta típica descrita en el artículo 305 del Código Penal"* (FJ 7º)³⁹. Por su parte la SAP Sevilla de 14 de enero de 2003, manejando normativa interna y europea y abundante jurisprudencia tributaria, realiza un concienzudo examen acerca de cuándo corresponde considerar legalmente devengado el IVA cuando se trata de

³⁹ En la misma línea, aunque con menor precisión en la exposición de la situación desde un punto de vista tributario, la SAP Castellón nº 251/2003 (sección 2ª), de 8 de octubre (recurso nº 180/2003; ponente: Ilmo. Sr. D. Carlos Domínguez Domínguez). En materia de devengo también destaca la SAP Cáceres nº 63/2004, de 25 de mayo (sección 2ª), en la que el tribunal tiene que dirimir el momento del devengo del IVA en el caso de certificaciones de obra y, además, teniendo presente el posible efecto del cambio normativo que situaba el devengo no ya en el momento de la expedición de las mismas sino en el de la recepción de las obras. Vid. igualmente la SAP Sevilla nº 18/2003 (sección 1ª, de 14 de enero (rec. nº 7239/2002; ponente: Ilmo. Sr. D. Miguel Carmona Ruano).

entregas de certificaciones de obras. Las entregas eran facturadas pero los sujetos pasivos ni declaraban ni ingresaban el impuesto repercutido. Sin embargo, el tribunal de instancia los absuelve estimando la imposibilidad de conocer el importe exacto defraudado al darse el caso de que determinadas facturas no se cobraban en el momento de su emisión sino aplazadamente. El tribunal de apelación rechaza esta conclusión a partir de la fijación exacta del momento del devengo debiendo distinguirse, no obstante, si en la obra había o no aportación de materiales y en qué medida a efectos de clarificar si, conforme a la Ley del IVA, se trataba de entrega de bienes (art. 8.2.1º: cuando se aporte una parte de los materiales utilizados que supere el 20 % de la base imponible) o de prestación de servicios (en caso contrario). Aun estableciendo un momento distinto para el devengo de cada tipo de operación de acuerdo con el art. 75 de la Ley (en la prestación de servicios, el de su ejecución; en la entrega de bienes, en el momento en que se ponen a disposición del dueño – en este caso el contratista principal al tratarse de una subcontratación -) no deja de apreciarse la defraudación tributaria aunque los acusados intenten postergar el momento del devengo al de entrega definitiva de la obra al dueño, momento ajeno por completo a los subcontratistas, o trayendo a colación la distinta regulación de los devengos cuando hay pagos anticipados.

Por último, en la STS de 15 de julio de 2002, se rechaza que de una operación ficticia, simulada, pueda derivar el IVA repercutido que cabría esperar si esa operación hubiera acontecido realmente. Ergo, no existe hecho imponible que pueda generar la cuota tributaria cuyo importe identifican los acusados como IVA repercutido aunque no ingresado en uno de los múltiples flujos monetarios que propiciaron las alambicadas operaciones desarrolladas en el supuesto enjuiciado. En otro momento, en la misma sentencia se estima improcedente calificar una determinada entrega de inmuebles como exenta, de modo que de la misma nunca hubiera debido derivar cuota alguna eliminando cualquier posible defraudación. Concretamente, los recurrentes quieren presentar como operación exenta en virtud del art. 8.1.20 de la Ley 30/1985 del IVA (exención de la entrega de solares no edificables) una entrega de fincas calificadas en la documentación obrante en autos como fincas urbanas con edificación permitida. En cambio, en la SAP Burgos de 4 de febrero de 1998, se estima el recurso de apelación al verificar el tribunal que, efectivamente, tal y como planteaban los recurrentes, no existía obligación de pago del tributo porque los hechos acaecidos merecían la calificación de transmisión del patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continuó la actividad empresarial del transmitente (art. 5 de la Ley 30/1985) (FJ 2º).

Que jueces y magistrados de lo penal se vean obligados a entrar en el complicado mundo de la fiscalidad es consecuencia obligada de la configuración del tipo penal vigente como un tipo penal en blanco. Se han definido las leyes penales en blanco como “preceptos penales principales que, excepcionalmente, no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros

⁴⁰ MIR PUIG, Santiago: “Derecho penal. Parte general”. 5ª edición. 1998. Pag. 33.

preceptos o autoridades para que completen la determinación de aquellos elementos⁴⁰. Sin embargo, no es infrecuente hallar en el CP tipos cuajados de elementos normativos ajenos al Derecho Penal o incluso al ámbito jurídico (vgr: el genotipo, en el delito de manipulación genética del art. 159). El origen de estos tipos reside, generalmente, en que siendo conductas ya sancionadas en otros órdenes (administrativo, laboral, civil, mercantil) para su mejor protección el legislador decide convertirlos en conductas punibles utilizando, para la redacción penal, una remisión a la conducta tal y como se encuentra tipificada en la esfera extrapenal⁴¹. La técnica del reenvío, así pues, hace ineludible un análisis del tipo delictivo contando con normas de naturaleza no penal cuyo manejo y conocimiento deviene decisivo para una adecuada punición de la conducta infractora⁴².

4.2. La remisión de la ley penal a normas infralegales. El caso de las normas contables.

El TC ha admitido abiertamente la naturaleza de ley penal en blanco que se atribuye al delito fiscal. En su Sentencia de 1 de mayo de 2001 (Caso Juan Guerra) ha manifestado que *“una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada (...) de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos, del delito, de manera que, dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria (por todas STC 120/1998, de 15 de junio FJ 4b), el control de la garantía de la legalidad penal se dirige también a éstos”* (FJ 8º)⁴³.

El respeto al principio de legalidad penal se exige, por tanto, en un doble plano, el del tipo penal y el de la norma extrapenal objeto de reenvío, máxime cuando el propio TC ya había erigido límites a la falta de plenitud de las normas penales en blanco: *“el principio de legalidad penal, contenido en el art. 25.1 de la Constitución, exige que la tipificación del delito y la fijación de la pena se hagan por norma legal”* (Sentencia de 30 de marzo de 1981). El problema se plantea en toda su crudeza cuando la remisión se hace a normas reglamentarias. En estos casos, de conformidad con el TC, si bien *“no existe una reserva de ley orgánica para el complemento de las leyes penales en blanco”*, y *“la reserva de ley que rige para las disposiciones penales no excluye la posibilidad de que éstas contengan remisiones a los reglamentos administrativos, (...) sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbi-*

⁴¹ IRIBARREN OSCÁRIZ, Juan: “Los tipos penales en blanco”, Boletín Aranzadi Penal nº 47/2003.

⁴² “Sea cual fuere la hipótesis, elementos normativos o elementos en blanco de la ley penal, la solución de los problemas de error dependerá de una decisión valorativa que a su vez se hará depender de la normativas de remisión y no de soluciones apriorísticas” (Ibidem.)

⁴³ Cuestión distinta es que la aprehensión de la naturaleza, significado y alcance de las normas e instituciones y figuras tributarias en juego se efectúe correctamente. Desde luego, la STC de referencia, en sus consideraciones acerca de los incrementos no justificados de patrimonio no constituye un ejemplo a seguir (Vid. nuestro comentario en “La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el Impuesto sobre Sociedades”, Revista Técnica Tributaria nº 56. 2002).

tos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes" (Sentencia 120/1998, de 15 de junio). Pero es que, además, según señala en otra Sentencia posterior, "el principio de tipicidad exige no sólo que el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones, estén suficientemente predeterminados, sino que impone la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, en el supuesto de que dicha norma tenga rango reglamentario, cuál es la cobertura legal de la misma. Esta última obligación encuentra como excepción aquellos casos en los que, a pesar de no identificarse de manera expresa el fundamento legal de la sanción, el mismo resulta identificado de forma implícita e incontrovertida. En este orden de ideas, hemos subrayado recientemente en la STC 161/2003, de 15 de septiembre, que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora debe ser "la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su motivación – la impuesta por los arts. 54.1.a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común – identifique expresamente o, al menos implícita el fundamento legal de la sanción. Sólo así puede conocer el ciudadano en virtud de qué concretas normas con rango legal se le sanciona, sin que esté excluido, como acaba de exponerse, que una norma de rango reglamentario desarrolle o concrete el precepto o los preceptos legales a cuya identificación directa o razonablemente sencilla el sancionado tiene un derecho que se deriva del art. 25 CE" (STC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3º).

Esta llamada de atención tiene una enorme trascendencia práctica en aquellos casos en los que la cuantificación del tributo cuya defraudación se estima delictiva es resultado directo de la remisión que las normas fiscales hacen a la normativa contable, como sucede en el campo del Impuesto sobre Sociedades. "Las normas jurídico-contables, - el Derecho contable - obedecen o se inspiran en principios especiales o "propios" - claridad, veracidad, responsabilidad, verificabilidad, neutralidad - que se "realizan" o hacen efectivos a través de "los principios de contabilidad generalmente aceptados": prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad, importancia relativa"" recuerda FERREIRO⁴⁴. "Y conforme a los principios en que se inspiran y a las reglas generales en que se apoyan, las normas contables ofrecen también una textura propia o especial en relación con las normas que se integran en otros grupos o ramas del ordenamiento: son, en general, normas más flexibles o abiertas - en mayor o menor medida - a usos, criterios e interpretaciones distintas según el peso que en ellas se de a las reglas y principios generales y a la forma en que unas y otras sean entendidos y aplicados". De tal manera, sigue diciendo FERREIRO, "la sustitución pura y simple de las normas fiscales por las normas contables supone un ataque directo a la racionalidad del

⁴⁴ "Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad", Quincena Fiscal nº 15-16. Septiembre 2006. Pags. 18 y 19. De forma que "el ejemplo paradigmático de tan irracional proceder, contrario a los principios y conocimientos que la Ciencia del Derecho ha acumulado durante siglos como ciencia y como técnica de organización social; el ejemplo paradigmático de lo que - a mi juicio - no se debe hacer lo podemos encontrar en la Ley española del Impuesto sobre Sociedades en la que se identifica la base, así, sin más, con "el resultado contable" de acuerdo con las leyes mercantiles y las demás normas que regulan las obligaciones contables de los empresarios" (pag. 18).

sistema – del ordenamiento jurídico en su conjunto – en cuanto supone la aplicación de normas dictadas con fines distintos a una realidad diferente de aquella para la que fueron pensadas”. “Las normas contables no son sino normas técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas – los principios generalmente aceptados – a un mismo hecho registrable. En cambio, las normas fiscales deben ser claras, en lo posible unívocas y de aplicación imperativa. La ley tributaria delimita una forma de riqueza que el legislador quiere gravar. Tipifica como hecho imponible un signo de capacidad económica que el legislador toma en cuenta para repartir la carga tributaria entre los ciudadanos. Las normas y usos registrales, contables, tienen su propio fin y su propia evolución y unas y otras no pueden ni deben confundirse”.

En suma, si el recurso al Derecho Contable para determinar la deuda tributaria ya resulta altamente criticable, dejando a salvo las oportunas matizaciones, la situación se torna todavía más alarmante cuando nos planteamos la posibilidad de que, fruto de un doble reenvío, se estime cometido un delito fiscal porque la cuantificación de un tributo se ha realizado con infracción de normas contables de rango infralegal⁴⁵. Tal y como señala FERREIRO, “el reenvío directo al resultado contable puede suponer – y, desde luego supone en el ejemplo español que ahora estamos siguiendo – la determinación de la base por las normas – muy parcas y generales – contenidas en la legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, etc.); y por, y fundamentalmente, las normas reglamentarias (el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto del ejecutivo) e interpretativas emanadas del Ministerio de Hacienda y por las Resoluciones del ICAC. Supone dejar la base imponible en manos del ejecutivo, del Instituto contable y, dentro de la flexibilidad que el propio Plan General de Contabilidad pregona, en manos de los propios contribuyente o de sus expertos contables”. Por ello, se puede afirmar, como hace este autor, que “son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tiene que ver en la regla smithiana – no sólo jurídica – de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos”.

En resumen, la inseguridad que encierra la remisión por la norma fiscal a la norma contable se amplifica y reduplica cuando la norma penal remite a esa norma fiscal remisorra con el efecto último de que la calificación de una infracción como delito puede terminar derivando de la violación de una norma reglamentaria o de un mero criterio aplicativo emanado del organismo administrativo con potestad interpretadora en materia contable.

⁴⁵ De hecho ya existen condenas en las que ha influido de modo determinante el concepto de devengo que deriva de las normas contables. Vid. sobre la incidencia del mismo en el Caso KUJAL el comentario de Guillermo RUIZ ZAPATERO “Fraude y delito fiscal: SSTs de 19-05-2005 (PINYER) y 20-01-2006 (KUJAL)”, en *Jurisprudencia Tributaria* Aranzadi n° 5/2006.

5. La apreciación de la infracción tributaria grave desde el punto de vista de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Hemos afirmado que es básico juzgar la actuación del sujeto pasivo tributario en el contexto de un determinado sistema de gestión tributaria, el de las autoliquidaciones, y que dicho tamiz no puede soslayarse a la hora de valorar las conductas supuestamente delictivas. Se ha puesto también de manifiesto que, a consecuencia de ser un tipo penal en blanco, el art. 305 CP requiere integrarse con el Derecho Tributario y que los jueces penales no pueden prescindir de valorar el hecho, en primer lugar, desde la exclusiva perspectiva de esa rama jurídica. Pues bien, consecuencia obligada de ambas premisas será que los tribunales penales no han de desoír la doctrina de los tribunales de lo contencioso-administrativo, en virtud de la cual el ejercicio de la potestad punitiva tiene presente entre las circunstancias en las que se ha producido la infracción muy destacadamente si el sistema de gestión tributaria es el de autoliquidación.

Esa es la perspectiva que sostienen los tribunales contencioso-administrativos al juzgar las infracciones administrativas tributarias sin que exista razón alguna para que no resulte extensible a los tribunales penales cuando entienden de las infracciones penales de normas tributarias. Se trata de sostener una posición uniforme en la aplicación de principios penales básicos⁴⁶, como son los de culpabilidad, tipicidad y antijuridicidad, con independencia de si la comisión de la infracción acarrea una sanción administrativa o una pena, sin importar si la jurisdicción es la penal o la contencioso-administrativa o, aun más, sin que el enjuiciamiento que se hace por un tribunal penal pueda ser, en relación con el hecho tributario de origen y la infracción de la normativa tributaria, menos favorable que si dicho enjuiciamiento lo hiciera un tribunal contencioso.

El propio Tribunal Supremo, a través de la Sala de lo Contencioso Administrativo, en diversas sentencias emitidas en los últimos años ha venido a introducir matices que no pueden ser ignorados: no todo incumplimiento puede ser considerado infracción tributaria grave en el ámbito del sistema de autoliquidaciones tributarias generalizadas, y ello por exigencias del prin-

⁴⁶ "El ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, sea cual sea el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho" (STS de 10 de febrero de 1986).

La negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena se sostiene en la STS de 9 de enero de 1991 en cuyo FJ 3º se reconoce la influencia que tiene en esta concepción unitaria del fenómeno sancionador la STS (Sala Tercera) de 9 de enero de 1972.

⁴⁷ Uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presume que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable (STS de 17 de octubre de 1989, Sala Especial de Revisión).

cipio de tipicidad y también del de culpabilidad⁴⁷. Según recoge la SAN de 30 de junio de 2005⁴⁸, *“en el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina por la que se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria”*⁴⁹. Y es que *“los procedimientos de gestión tributaria, basados en obligar a los sujetos pasivos a liquidar los impuestos, implica que ellos deban interpretar y aplicar, según su sano criterio, las cada vez más complejas normas tributarias, lo cual lleva consigo el que puedan discrepar razonablemente de la interpretación que mantiene la Administración Tributaria, como lo demuestran las controversias que se plantean en las reclamaciones económico-administrativas y en los recursos contencioso-administrativos”*⁵⁰. Por ello, se proponen expedientes de rectificación sin sanción, concepto elaborado por los Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales Contencioso-Administrativos *“para definir aquellos casos en que la declaración tributaria ha sido veraz, pero el contribuyente ha practicado liquidaciones o autoliquidaciones, según su propia interpretación de las normas tributarias, de modo razonable, pero contrario al sustentado por la Administración Tributaria, opinión esta última aceptada por dichos Tribunales en cuanto a la cuota impositiva, pero no en cuanto a la existencia de infracción tributaria y consecuente sanción, de ahí que los Tribunales acepten la rectificación de la liquidación o autoliquidación, pero eliminen la sanción”*.

Y continúa diciendo: *“La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de fecha 29 de febrero de 1988, que hemos calificado como muy ponderada y razonable, sí contempla los expedientes de “rectificación, sin sanción”, que son la consecuencia de haber convertido a los contribuyentes en liquidadores, reconociéndoles algo tan fundamental como es la libertad de pensamiento y de interpretación en un Ordenamiento Jurídico cada vez más complejo y cambiante, que si es ejercida razonablemente, le permite defender sus intereses y los de sus clientes, empleados, etc., sin que su opinión discrepante respecto de la mantenida por los Órganos de la Administración Tributaria, deba ser considerada, sin más, como infracción grave”* (vid. También la Sentencia de 16 de julio de 2002).

Pero para exponer la doctrina del Tribunal Supremo en relación con el auténtico significado de los tipos infractores recogidos en la LGT, resultan indispensables los pronunciamientos de 9 de diciembre de 1997 y 27 de septiembre de 1999.

⁴⁸ Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 1ª. Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís. FJ 2º.

⁴⁹ Conviene subrayar que toda la frase entrecomillada es transcripción literal del párrafo tercero de la Circular de 29 de febrero de 1988 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, relativa al cumplimiento de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 77 de la Ley General Tributaria.

⁵⁰ FJ 3º de la STS de 16 de noviembre de 2001.

En la Sentencia de 9 de diciembre de 1997 (FJ 5º) se señala que

“el tipo sancionador de referencia, en los casos de autoliquidación obligada, ha de referirse a la omisión del deber de ingreso de la deuda tributaria concreta resultante de la misma autoliquidación, no a la falta de ingreso de una deuda tributaria inexistente en el momento de producirse aquélla - autoliquidación, se entiende - y que sólo pudo concretarse ulteriormente por la Administración como resultado de la regularización propuesta”⁵¹ (...) En otras palabras: para que la Administración tributaria pueda sancionar por el tipo definido en el artículo 79 de la Ley General Tributaria en los casos de obligada autoliquidación, en la versión de dicho precepto introducida por la Ley 10/1985, y aun la derivada de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, y, en general, por los tipos que hacen hoy referencia a declaraciones inexactas o incorrectas - siempre, e importa resaltarlo, en supuestos de autoliquidación impuesta al sujeto pasivo - es lógico exigir que la declaración-liquidación sean tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente. Sería contrario a toda lógica que la Ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación” (Vid. también de la Audiencia Nacional las Sentencias de 1 de marzo y 21 de julio de 2000 y 26 de febrero de 2004)

Por su parte, en la Sentencia de 27 de septiembre de 1999, refiriéndose en concreto a la letra a) del art. 79 LGT de 1963⁵², añade unas consideraciones de enorme interés:

“Esta Sala tiene declarado - Sentencia de 9 de diciembre de 1997, Fundamento Jurídico 5º -, a propósito, precisamente, de estas dificultades de incardinación de conductas en el tipo definido en el apartado a) del artículo 79 de la LGT, que el problema debe abordarse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad. Es decir, no sólo desde el análisis de cada conducta en particular para excluir la culpabilidad allí donde pueda afirmarse que el sujeto pasivo, habiendo recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, ha realizado su declaración-liquidación con una interpretación “razonable” de la norma tributaria - tal y

⁵¹ Podría decirse, como hace la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 31 de enero de 2001, que en caso de que una autoliquidación sea revisada por la Administración con el resultado de tener que hacer un ingreso adicional, de esa cantidad no podrá decirse que se hubiera omitido su ingreso a efectos de apreciar la concurrencia de una infracción grave, “puesto que no figuraba como cantidad a ingresar en su autoliquidación, no pudiéndose en definitiva considerar infracción grave “la falta de ingreso de una deuda tributaria inexistente en el momento de producirse la autoliquidación y que sólo pudo concretarse ulteriormente por la Administración como resultado de la regularización propuesta”” (FJ 5º).

⁵² La infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria.

como, por otra parte, habían preconizado la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 y la Circular 8/1988, de 22 de julio, de la Secretaría General de Hacienda, así como la STC 76/1990, de 26 de abril -, sino desde la consideración también de que un tipo tan desprovisto de matices y tan aparentemente omnicomprendivo como el de “dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria”, no puede comprender “cualquier” dejación de ingreso y “cualquiera” que pudiera ser su causa, y menos aún cuando merecen el concepto de infracciones simples - art. 78.1.a) LGT, después de la reforma de 20 de julio de 1995 - “la falta de presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas”. El tipo de infracción grave del apartado a) del artículo 79, antes y después de la precitada reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en un régimen de autoliquidación preceptiva, requería y requiere que se haya producido una falta de ingreso derivada de una declaración-liquidación manifiestamente errónea y hasta cabría decir que temerariamente producida. No se trata sólo de “exculpar” a quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios o a quien “haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma” - art. 77.4.a) LGT, modificado por la Ley 25/1995 -, sino de no considerar, en una inadmisibile interpretación extensiva de una norma sancionadora, que cualquier falta de ingreso de una deuda tributaria, sin más especificaciones, haya de valorarse como infracción grave. El tipo del tan repetido apartado a) del artículo 79 de la LGT se refiere, antes y después de la reforma operada por la Ley 25/1995, a una efectiva e injustificada falta de ingreso de la totalidad o parte de las deudas tributarias y no a faltas de ingreso amparadas por la presentación, dentro de plazo, de una declaración-liquidación que, aunque pueda resultar incorrecta desde el punto de vista fiscal, sea completa, en el sentido de que refleje todos los datos requeridos fiscalmente tal y como aparezcan en una contabilidad transparente y regularmente llevada. La infracción grave no puede estar, pues, solamente constituida por la falta de ingreso, sino por la falta de ingreso que resulte de la no presentación, de la presentación fuera de plazo y de las previsiones de regularización que estén permitidas legalmente o de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas. No tendrían sentido, si no fuera así, las salvedades que hoy, tras la Ley 25/1995, el precepto contiene respecto de la regularización del ingreso conforme al artículo 61, o del pago de la deuda tributaria antes de la notificación al deudor de la providencia de apremio con arreglo al artículo 127. Estas mismas referencias están significando que lo que contempla el precepto es, sin más y en principio, no otra cosa que situaciones de transcurso del plazo de ingreso sin que éste último se haya producido y sin que el obligado tributario haya presentado, completas, las declaraciones o autoliquidaciones procedentes. Y debe hacerse constar, asimismo, que esta, a juicio de la Sala, correcta interpretación del tipo de cuestión no sólo no facilita la defraudación fis-

cal, sino que responde a un estricto entendimiento de elementales principios del Derecho sancionador a los que no puede sustraerse el ámbito tributario”⁵³ (FJ 5).

Traemos a colación, por último, la opinión del Tribunal Constitucional. En su Sentencia 164/2005, de 20 de junio, entiende vulnerada la presunción de inocencia por parte de la Administración Tributaria cuando *“impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse”...* “En efecto – y así concluye el FJ 6º –, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere”⁵⁴.

La apreciación de conductas incardinables en el art. 305 CP no puede hacerse de espaldas a la doctrina jurisprudencial asentada en la jurisdicción contencioso-administrativa (y por el propio TC) en relación con las infracciones tributarias graves. Si el delito fiscal es una norma penal en blanco, al remitirse el juzgador penal a la rama jurídica que complementa el tipo penal debe tener en cuenta si la conducta, en el marco jurídico en la que tiene su origen, el administrativo tributario, hubiera sido o no considerada merecedora de sanción por los tribunales de la jurisdicción competente, la contencioso-administrativa. En caso contrario, se puede ocasionar una reacción desmesurada toda vez que el juez penal apreciará delito donde ni tan siquiera se hubiera detectado infracción administrativa por un tribunal contencioso.

6. Una referencia al error

“El principio de autoimposición refuerza la obligación por parte de los representantes del pueblo y de la administración a cumplir con el principio de advertencia suficiente que implica poner en manos de los responsables tributarios medios de información razonables, y de contar con normas estables y claras que permitan adecuar su comportamiento conforme a las normas tributarias. En este sentido, cuando no se cumpla con este postulado, entendemos que no cabría interpretar ampliamente el concepto de posibilidad de conocer dichos preceptos, ni imponer exigencias irrazonables. En esta materia, en caso de oscuridad, confusión o insuficiencia de las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, no se debería perjudicar la situación del obligado”. Esta opinión⁵⁵ nos permite abrir un breve comentario sobre el error en materia de Derecho Penal Tributario.

⁵³ Vid. también las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 25 de febrero de 1999, nº 490/2005 de 12 de abril, nº 875/2005 de 31 de mayo y nº 1509/2005 de 7 de octubre. La lista de referencias puede todavía ensancharse: SSTSJ Cataluña nº 1324/2004, de 17 de diciembre, 862/2005, de 18 de julio y 888/2005, de 21 de julio, todas ellas de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo y siendo ponentes los Ilmos. Sres. Dmitry T. Berberoff Ayuda y Juan Bertrán Castells.

⁵⁴ En definitiva, tal y como se ha manifestado en otra Sentencia del Tribunal Constitucional, *“el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración”* (STC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 4º).

⁵⁵ RAMAYÓN, Op. Cit. Pag. 319.

La dificultad de acertar plenamente en la interpretación y calificación de la norma tributaria por parte del sujeto pasivo se reconoce, en Derecho Tributario español, como causa de exclusión de responsabilidad sancionadora si se identifica con haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Luego, la ley admite, en ese caso, que el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. Según ha señalado PEREZ ROYO, el art. 179.2.d, LGT constituye la recepción del error de tipo en la LGT⁵⁶.

Así, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2000 se recuerda que *“el TS ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 Feb. 1996 y 16 Jul. 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable⁵⁷”*, mientras que la de 30 de junio de 2005 subraya cómo *“la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997, entre otras)” (FJ 3º)*.

En Derecho Penal obrar en la creencia de que no se lesiona norma tributaria alguna puede ser subsumible en el error⁵⁸ y el error permite dejar impune un hipotético delito fiscal. Así

⁵⁶ “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Thomson.Civitas. 14ª edición. Madrid. 2004. Pag. 332. Variante del error que implica ausencia de culpabilidad (FUSTER ASENSIO: “El procedimiento sancionador tributario”, Aranzadi, Pamplona, 2001, pag. 90). En el mismo sentido vid. la STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, nº 965/2005, de 9 de septiembre, ponente: Ilma. Sra. Dña. Pilar Galindo Morell.

En relación a la aplicación del art. 77.4 LGT hay que recoger aquí la relación de elementos que para el Tribunal Supremo deben reunirse (Sentencia de 16 de noviembre de 2001): 1º- Presentación de declaraciones veraces y completas. 2º- Presentación de las correspondientes autoliquidaciones. 3º- Constatar la existencia de una interpretación razonable que ampare las autoliquidaciones.

⁵⁷ Igualmente, en la de 20 de septiembre de 2001, ante un *“asunto en materia fiscal de solución no unívoca”* comparte la opinión de que el sujeto pasivo *“obra dentro del marco de la ley, por un disculpable error en la comprensión de una materia cuya complejidad se presta a mantener posturas divergentes, por lo que tal conducta no puede ser calificada de voluntaria y culpable, de acuerdo con la precitada construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad, y por tanto no puede ser apreciada la infracción, de donde deviene improcedente la imposición de sanción” (FJ 5º)*. En definitiva, como dice TSJ de Madrid en la Sentencia nº 701/2005, de 15 de junio (sección 5ª), *“el requisito que condiciona en el ámbito tributario la aplicación del error como causa excluyente de culpabilidad es la completa y veraz declaración por el sujeto pasivo de la totalidad de circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible, para permitir a la Administración conocer la base con el fin de poder determinar la verdadera deuda tributaria”* (Ponente: Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillos) (FJ 2º).

⁵⁸ “El dolo está concebido, desde la perspectiva del saber; como conocimiento del sentido social, no de la prohibición jurídica. En los casos en los que, para comprender el sentido social de la conducta, se ha de haber efectuado la valoración jurídica, tal valoración pertenece también al dolo aun cuando sea prácticamente idéntica al juicio de antijuridicidad. Así el error sobre la existencia de una deuda tributaria excluye el dolo del delito de fraude fiscal. Pues el dolo de quien cree no deber tributo alguno no abarca siquiera al modo del profano aquel perjuicio al Fisco” (RAMAYÓN, Op. Cit. Pag. 325).

lo han considerado algunas sentencias. Vamos a referirnos, en primer lugar, a estas dos: la SAP Valencia nº 113/1999, de 29 de marzo de 1999 (sección 4ª; ponente: Ilmo. Sr. D. José María Tomás Tío) y la SAP Madrid nº 61/2002, de 11 de febrero (sección 15ª; ponente: Ilma. Sra. Dña. María Luisa Silva Castaño; rec. nº 24/2002).

Para el tribunal valenciano, la discusión que se plantea entre las partes acerca de si el IVA correspondiente a una dación en pago sometida a condición suspensiva era o no exigible, y sobre cuál era el momento del devengo del tributo, es determinante para, atendiendo a la inexistencia de maniobra fraudulenta alguna, considerar que existía un error vencible por parte del imputado. Como para estos casos el CP (art. 14) prevé la reconducción de la infracción hacia la falta de punibilidad o hacia la figura imprudente, siendo esta última inadmisibles en el ámbito del delito fiscal por tratarse de un delito doloso⁵⁹, se acoge a la primera opción, la falta de punibilidad de la conducta:

“La mera omisión de la declaración en un período de tiempo, en el que pudiera hipotéticamente haberse generado la obligación de pago, no es suficiente para descubrir aquel elemento intencional. Como sostiene la defensa de uno de los recurrentes, la culpabilidad está vinculada a aquella actuación no amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias o, lo que es lo mismo, no puede apreciarse un dolo directo ni eventual, como elemento determinante de la conducta penal, cuando los presuntos autores pueden tener la conciencia de estar obrando correctamente, lo que pudiera derivarse de la existencia de unas condiciones suspensivas recogidas en la escritura de venta que retrasaban la obligación de pago, como expresamente aparece en la redacción de la condición sexta, pues si no se cumplirse la condición suspensiva “procedería la devolución de la cantidad pagada por IVA”. Pero es que también expresamente se recoge en la condición novena que el adelanto de una determinada suma de dinero lo es con cargo al importe del IVA, que “cumplida la condición suspensiva, la parte adquirente hará efectiva a la transmitente el citado impuesto por importe equivalente al 16 por 100 del de los bienes transmitidos”, esto es, que la cantidad recibida con cargo al pago de aquel impuesto no significa literalmente que el impuesto se hubiere devengado en ese momento, sino cuando se cumpla la condición, en cuyo momento procederá ser exigible la conducta con relación a la Hacienda Pública. La inexistencia del elemento subjetivo se descubre también de que los propios intervinientes ponen en conocimiento de la Inspección de Hacienda los elementos necesarios para hacer la investigación que precedió; de que expertos profesionales relacionadas con la Inspección de Hacienda son capaces de presentar razonablemente informes contradictorios sobre la interpretación de las normas tributarias; de que en la escri-

⁵⁹ BACIGALUPO, en “Curso de Derecho Penal Económico”, Op. Cit. Pag. 224. Para Juan M. ROSSY, “el dolo, en el delito de defraudación tributaria, requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y de unos determinados deberes fiscales, cuya vulneración integra la acción típica del delito. Así pues, el incorrecto conocimiento de estos extremos afecta a la producción del tipo, el cual no se verá realizado al faltar el dolo” (“El delito fiscal”, Ed. Bosch. Barcelona. 1989. Pag. 111).

ra pública autorizada por un cualificado notario de la ciudad se recogen las condiciones que estaban determinando el comienzo de los erectos de transmisión y obligaciones derivadas; de que resulta absolutamente coherente la convicción de que existía entre transmitente y adquiriente un pacto de aplazamiento hasta cumplirse aquéllas, cualquiera que fuese su naturaleza. Todo ello permite pensar, incluso en beneficio de los acusados, que no podían tener el denunciado ánimo defraudatorio como elemento integrador del delito por el que se les acusa, ni siquiera a título de dolo eventual. Únicamente pudiera pensarse, en último término, que concurre un supuesto de error vencible sobre las circunstancias del hecho o sobre el hecho constitutivo de la infracción penal, de los denominados errores de tipo. El artículo 14 del Código Penal resuelve la situación, reconduciendo la naturaleza de la infracción a su falta de punibilidad o a figura imprudente. No siendo punible la comisión culposa de este delito, la conducta sería impune, pues en el nuevo Código no se recoge una figura genérica de imprudencia proyectada sobre todas las figuras típicas calificadas como delictivas, al modo como se hacía en el art. 565 del Código Penal derogado, sino que exige la expresa declaración de acción u omisión imprudente para que pueda ser calificada como delictiva, según el art. 12 del nuevo Código Penal, cuya figura imprudente no existe respecto de la recogida en el art. 305 del Código Penal" (FJ 4º).

En la Sentencia de la Audiencia de Madrid no se atienden los recursos de apelación presentados por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado en virtud de los siguientes razonamientos:

"Es evidente que la declaración de D. ... fue, para el juez de instancia, determinante en torno a la credibilidad del error de tipo alegado que destruye el dolo y produce el efecto de la exención de responsabilidad penal (dado que aún en el supuesto en el cual el error hubiera sido vencible, la comisión imprudente resultaría atípica), cuando el imputado manifestó que nombró a un gestor para que se encargara de todos los temas tributarios, porque "tiene dificultades para leer y escribir por su bajo nivel social y cultural, lo que desde niño le llevó a buscar comida en los cubos de basura del barrio de la Ventilla.

Entiende este Tribunal que en el presente caso debe desestimarse el dolo eventual, ya que en la Sentencia de Instancia al considerar el Juez que el autor "si bien era conocedor" in genere de sus obligaciones fiscales, desconocía lo más elemental no solo del impuesto del IVA, sino de cualquier otro impuesto. ..., así como de que su gestor hubiera o no dado cumplimiento a la obligación tributaria, siendo que "Pedro manifestó que siempre dio órdenes a aquel a pagar sin pretexto a los trabajadores e impuesto", parece desprenderse que el autor en ningún momento se representó, ni siquiera eventualmente, que se pudiera estar quebrantando la obligación de tributar, siendo que el Juez entendió que no quedó acreditado que existiera una indiferencia del autor frente a la posible infracción de la norma, dado el bien jurídico en cuestión y las medidas de control que para respetarlo parece acreditado que empleó"

De tal modo,

“Los planteamientos de los apelantes sobre la intencionalidad de la conducta del acusado, sin la práctica de nuevas pruebas, como habría sido aportar datos para restar credibilidad a la existencia del gestor, titular de la posición de garante en la empresa, resultan insuficientes en esta fase procesal, por lo que no alcanzan para desvirtuar las del imputado, cuyo derecho a la presunción de inocencia no ha quedado suficientemente infringido, lo que en consecuencia impone la absolución contenida en la Sentencia de Instancia y que este tribunal no puede sino confirmar” (FJ2º).

Otros ejemplos los brindan sendas sentencias de las Audiencias Provinciales de Valladolid, Barcelona y Teruel.

En la SAP Valladolid nº 290/2006 (sección 4ª), de 26 de julio (ponente: Ilmo. Sr. D. Angel Santiago Martínez García) se parte de la base de que en los delitos fiscales *“lo que se castiga no es la dejación en el pago de los tributos, sino el fraude en el incumplimiento de contribuir a las cargas públicas (art. 31 de la CE y 3 de la LGT), puesto que lo decisivo no es la falta de pago, sino el no presentarse ante la correspondiente Tesorería Pública en absoluto (la omisión de tributar), o presentarse ante ella alterando sustancialmente los datos patrimoniales que distorsionan la imagen real del sujeto, ocultando parcialmente la estructura patrimonial del sujeto pasivo de los impuestos”*. A partir de aquí, el tribunal se muestra harto comprensivo hacia los imputados justificando el actuar incorrecto en *“cierta confusión y cometerse un error sobre el pago del IVA”* aunque excluyendo que se actuara de mala fe. *“En ningún momento se ha tratado de una operación oculta, a la que se haya intentado dar un tratamiento opaco para así defraudar a la Hacienda Pública, sino que la citada operación ha sido siempre admitida y reconocida en la contabilidad y en la documentación de ambas empresas (la vendedora y la compradora, que como antes se dijo, están “en las mismas manos”), y cuando surgieron los requerimientos de la Hacienda Pública para que se pagara el correspondiente IVA, lo que se hizo fue, a través de su asesor fiscal, exponer lo que había sucedido, exponer las dudas sobre la forma correcta de actuación, dudas que fueron tenidas en cuenta por la propia Inspección Tributaria, y en el momento en que tales dudas se despejaron y se les indicó que el citado IVA de la operación que nos ocupa tenía que ser abonado, lo abonaron el mismo día en el que se tuvo conocimiento”*. Todo ello le lleva a concluir que *“puede indicarse que no existen datos en la causa que apunten a la existencia de una voluntad defraudatoria por parte de los acusados, antes bien se trata de una confusión inicial, derivada del entramado de empresas que componen el grupo DIURSA, y de unas dudas posteriores sobre la forma correcta de actuación, que una vez despejada ha provocado que por el deudor tributario se haya abonado la cantidad correspondiente de IVA, sin que haya existido ningún entramado engañoso, ni ninguna “puesta en escena” para engañar a la Hacienda Pública, comprobándose que cuando fueron puestos los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal y cuando éste interpuso la correspondiente denuncia para su persecución, ya había sido liquidada la deuda tributaria por el deudor fiscal” (FJ 2º).*

En cuanto a la SAP Barcelona nº 138/2006 (sección 8ª), de 7 de febrero (recurso nº 202/2005; ponente: Ilmo. Sr. D. Josep Lluís Albiñana Olmos) evidencia también como, en ocasiones, los tribunales son sensibles a la buena fe del acusado. En el caso que se ven-

tila en la misma se deja de ingresar IVA debido a que el sujeto pasivo estima no hallarse obligado a su repercusión porque considera que concurre una exención en la prestación de determinados servicios al Festival de Santander de finalidad no lucrativa. La sentencia de instancia dictó su absolución al modificar el importe de la cuota de IVA no ingresada restando la parte correspondiente *“al importe del IVA no repercutido al Festival de Santander, porque la suma resultante no alcanza el requisito de punibilidad exigido por el tipo del artículo 305 del Código Penal”*. A mayor abundamiento, se estima un dato a favor del acusado: ni facturó ni repercutió el IVA ni tampoco lo hizo suyo como un beneficio más de su actividad. En suma, se excluye el dolo *“para este singular capítulo de las relaciones contractuales producidas entre la sociedad del acusado y el Festival de Santander”* (FJ 2º).

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Teruel, nº 27/2003 de 15 de septiembre (recurso nº 15/2003; ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Ochoa Fernández) también contempla un error en la actuación de un acusado que permite apreciar la no concurrencia del dolo inexcusable para poder tener por existente el delito. Al parecer se produjeron una serie de entregas de bienes mediante subasta sin que se aplicara el correspondiente IVA. Ahora bien, para el Tribunal la intervención de un órgano jurisdiccional encargado de la ocupación de los bienes pudo hacer pensar al acusado – *“y esta duda nos basta en el ámbito penal”* – que todo lo relacionado con dichas entregas o transmisiones de bienes correría de su cargo, incluido lo relativo a las obligaciones fiscales, *“confianza racional y no carente de lógica y fundamento, lo que hace que estimemos que, cuando menos en este supuesto, el recurrente no pensó estar obligado, lo mismo que en los supuestos de entrega de bienes voluntarios, a cuidar de retener a los adjudicatarios de los bienes, el impuesto correspondiente para luego ingresarlo a la Hacienda; así como tampoco entendemos que su conducta no investigando o consultando a los servicios del Estado, cuál debía ser su actuación, puede integrar la modalidad de un dolo eventual, a la vista de que, como ya hemos razonado, el Tribunal Supremo, en una ocasión, y la propia juzgadora de instancia, han estimado que tales operaciones no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”* (FJ 4º).

A nadie se le escapa que, en buena medida, esta aceptación del error en las conductas comisivas de delitos contra la Hacienda Pública⁶⁰ tiene como presupuesto una postura por parte del órgano juzgador mucho más flexible que la que se despliega, por lo general, en el ámbito fiscal. Sin ir más lejos, la última sentencia analizada presenta un caso paradigmático: la AP Teruel calibra la deducibilidad del IVA soportado con parámetros mucho más laxos de lo que es frecuente en la vía administrativa, económico-administrativa e, incluso, contencioso-administrativa. Tras aseverar que es indiscutible que, *“a efectos fiscales, no hay*

⁶⁰ “La necesidad del conocimiento de la antijuricidad impone, lógicamente, el principio de que las conductas ordenadas o prohibidas pueden ser fácilmente conocidas por los súbditos de la ley. Esa exigencia se torna sumamente dificultosa cuando la conducta prohibida se encuentra en disposiciones de rango, por ejemplo, administrativo, y sólo por la variedad de éstas, sino, porque aun existiendo un conocimiento de las mismas por parte de su infractor, sería preciso que el agente tuviese conciencia de que la transgresión de aquella disposición rebasaba la esfera del ilícito administrativo y adquiría carácter de delito” (QUINTERO OLIVARES, Gonzalo; MORALES PRATS, Fermín; y PRATS CANUT, Miguel: “Curso de Derecho Penal. Parte General”, Cedecs. Barcelona. 1996. Pag. 23).

duda alguna que las deducciones por IVA sólo pueden ser solicitadas y realizadas por la entidad que formalmente haya emitido las facturas correspondientes” advierte lo siguiente: “si ello es indiscutible en el ámbito fiscal, y sin perjuicio de que la Hacienda pueda reclamar la suma indebidamente deducida, en el campo penal (...) el dolo queda volatilizado desde el momento en que, fundadamente, el acusado pudo pensar, como los hechos acaecidos así demuestran e, incluso, la propia juzgadora ha entendido, que tal deducción era procedente y perfectamente regular, por lo que no sirviendo para integrar la infracción delictiva cuyo estudio nos ocupa (...) no cabe su inclusión para conformar la cantidad total de la que debe responder el acusado en este proceso, sin perjuicio, como decimos de que la Hacienda ejercite en vía extrajudicial el derecho que le asista” (FJ 4º).

Por consiguiente, la ley fiscal puede ser contemplada con un punto de vista propio por parte del tribunal penal.

Pero hay más casos, todos ellos de la Audiencia Provincial de Madrid. Por ejemplo, la Sentencia nº 110/2006 (sección 16ª), de 20 de febrero (rec. nº 146/2005; ponente: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Barreiro Avellaneda), aun en el plano de la hipótesis, admite que la prueba de los impagos del IVA repercutido por parte del destinatario de las operaciones gravadas podría caminar en la dirección de “refutar el ánimo defraudatorio que planea sobre la omisión absoluta del cumplimiento de sus obligaciones tributarias como administrador de la sociedad Faco SA, destruyendo el presupuesto normativo del tipo consistente en la preexistencia de cualesquiera obligaciones tributarias, en este caso derivadas de la recaudación por impuesto del valor añadido” (FJ 1º), si bien posiblemente el tribunal se está refiriendo a la posibilidad legal de disminuir la base imponible en caso de créditos incobrables⁶¹.

Más contundentes son las Sentencias de 24 de mayo de 2001 (sección 4ª; ponente: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Oliván Lacosta) y de 4 de mayo de 2005 (nº 281/2005; sección 23ª; ponente: Ilma. Sra. Dña. Belén Sánchez Hernández). La primera de ellas tiene como supuesto de hecho el impago de IVA a causa de que parte de la facturación del imputado tenía diferida el cobro para más adelante⁶². Este hecho que, sin duda alguna en el Derecho Tributario es fácilmente subsumible en una infracción grave atendiendo a que la obligación de pago surge del devengo del tributo y se desliga del momento del cobro de la factura, recibe aquí un enfoque completamente distinto. En el ámbito exclusivamente penal, como bien subraya la sentencia, para determinar la base imponible sólo deben tenerse en cuenta las facturas cobradas efectivamente, no el total de las emitidas: “y ello es así porque colige muy mal la existencia del ánimo de defraudar, elemento esencial del delito contra la Hacienda Pública, con el hecho de no ingresar las cuotas correspondientes al Impuesto que no han sido realmente percibidas. No en vano el sujeto pasivo del Impuesto actúa como simple intermediario entre el que realiza el pago y la Hacienda Pública”. Si en esta sentencia se intu-

⁶¹ O bien emitir una factura rectificativa, que es la solución que sugiere la SAP Sevilla nº 18/2000, de 17 de enero (rec. nº 5418/1999; ponente: Ilmo. Sr. D. Angel Márquez Romero).

⁶² No ocupamos de esta sentencia en “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, Quincena Fiscal nº 5/2003.

ye la concesión de una especial relevancia al elemento subjetivo del tipo, en la otra sentencia citada el elemento clave es la falta de prueba del total adeudado a la entidad infractora en el sentido de que si no se conoce con exactitud qué facturas fueron efectivamente abonadas y cuales no, no puede determinarse el importe realmente dejado de abonar a la Hacienda Pública, razonamiento que, de nuevo, desdice el mandato de la ley tributaria, ceñido en exclusiva al importe devengado con indiferencia del porcentaje que del mismo llegue a ser efectivamente cobrado en el momento de computar el importe de la deuda tributaria por IVA.

Tienen en común estas últimas sentencias hacer prevalecer por encima del frío mecanicismo de la norma fiscal una valoración de los hechos en la que se prima particularmente la intencionalidad de las conductas cometidas atendiendo, muy en concreto, a si fructificaron en un lucro perceptible en el agente. Se trata de una perspectiva distinta a la que predomina en Derecho Tributario, más pegada al cumplimiento estricto de la norma en aras de la máxima protección de la integridad del crédito tributario. Ahora bien, esa protección, parece deducirse de las sentencias del tribunal madrileño, para ser dispensada por los jueces penales debe superar un examen de los hechos desde un prisma distinto. No es que se desestime la comisión de una conducta contraria a la norma pero, desde esta perspectiva penal, parece considerarse que la lesión causada no merece sancionarse con una pena delictiva.

Sin embargo, aunque parece adecuado y conveniente pasar por el tamiz de los principios rectores del Derecho Penal el enjuiciamiento y la valoración de las conductas infractoras que desde el Derecho Tributario se estiman constitutivas de delito, esta autonomía de que hacen gala los tribunales penales tiene también su riesgo. Nos referimos a aquellos casos en los que el juez penal se erige en intérprete único de la ley fiscal prescindiendo de los más elementales asideros que unen el hecho enjuiciado a un sector del ordenamiento muy concreto y particular⁶³. Recientemente hemos conocido el más inquietante exponente de esta tendencia cuando el Tribunal Supremo ha ignorado lisa y llanamente la existencia de sendas actas de comprobado y conforme para condenar por delito contra la Hacienda Pública a los obligados tributarios destinatarios de las mismas. Y ello al abrigo de esta argumentación: *“La jurisdicción penal no está limitada por un presupuesto procesal consistente en la desaprobación administrativa de la liquidación practicada por el contribuyente acusado de delito fiscal. Es de una evidencia incontrovertible que si el principio ne bis in idem no impide que la jurisdicción penal pueda sancionar un hecho que ha sido ya objeto de sanción administrativa, tampoco puede impedir que corrija el juicio de antijuricidad de la administración tributaria respecto de un mismo*

⁶³ Causa perplejidad la interpretación que, en contadas ocasiones, se hace por parte del juez penal de determinados institutos tributarios que no están hoy en día en discusión. Así, en la STS nº 83/2005 (Sala de lo Penal), de 2 de marzo (rec. nº 2153/2002; ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Martín Pallín), se desliza la consideración de sustituto del contribuyente en relación con el sujeto “activo” del IVA (FJ 4º) al considerar que está obligado a detraer (sic), “con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de hacer su ingreso en el Tesoro”. Por su parte, la SAP Sevilla (sección 4ª) de 27 de julio de 2000 (rec. nº 4172/2000; ponente: Ilmo. Sr. D. José Luis Núñez Vide), sitúa, sin rubor alguno, el momento del devengo del IVA en el del pago: “y si no consta cuando se efectuó el pago, mal se puede fechar éste, a efectos de establecimiento del período impositivo” (sic).

*hecho, cuando éste es subsumible bajo el tipo penal del delito fiscal*⁶⁴. La consolidación de esta doctrina puede suponer el mayor desafío a la seguridad jurídica y al correcto entendimiento del reenvío al Derecho Tributario por la norma penal que acontecen en el ámbito del delito fiscal planteando el siguiente interrogante: ¿puede el juez penal desconocer el acto administrativo declarativo de un determinado status del contribuyente (que ha tributado con arreglo a la legalidad tributaria) y exigir penalmente el crédito tributario que la Administración Fiscal ha considerado inexistente sin que dicho acto administrativo firme se revise conforme a los procedimientos marcados por el ordenamiento jurídico (en este caso, los procedimientos especiales de revisión)?⁶⁵

7. La diferenciación entre cuotas impagadas y cuotas defraudadas. Necesidad de reforma del art. 305 CP.

Una perspectiva del delito fiscal anclada en la persecución de las conductas identificables en meras infracciones de deberes tributarios⁶⁶, que prescinda de la concurrencia de engaño o de algún otro índice revelador de una especial peligrosidad⁶⁷, termina convirtiendo en auténticas piezas clave para completar el tipo del art. 305 CP la cuantía de la defraudación y el dolo del autor; dado que el núcleo del elemento objetivo, la defraudación, se podrá entender realizado con una facilidad pasmosa, inaceptable cuando se trata de delimitar conductas consideradas delictivas.

Es inexcusable indagar acerca del carácter delictivo de cada una de las conductas con trascendencia tributaria que tienen consecuencias materiales en la determinación de una deuda tributaria, máxime cuando se trata de tributos en las que para su cálculo se tienen en cuenta varias, cuando no muchas, operaciones, actos o negocios con resultado económico y material, como sucede en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades o el IVA. No es admisible englobar en el ámbito general del delito todas las operaciones cuyo resulta-

⁶⁴ STS nº 13/2006, de 20 de enero. Caso KUJAL.

⁶⁵ Este y otros interesantes interrogantes los plantea RUIZ ZAPATERO en el trabajo citado de Jurisprudencia Tributaria nº 5/2006 concluyendo que el principio constitucional de legalidad tributaria se extiende a todos, incluyendo al juez penal. Vid. también el comentario de Ramón FALCÓN TELLÁ "La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS 20 enero 2006", Quincena Fiscal nº 14, Julio 2006.

⁶⁶ "La sola infracción del deber de declarar supone rebasar el umbral del riesgo permitido administrativo, pero todavía no el del riesgo permitido penal. A éste se llega, según alcanzo, si la Administración se ve, tras la omisión de declaración, sin posibilidad de acceder por otras vías al conocimiento de los datos tributarios relevantes" (SANCHEZ-OSTIZ, Op. Cit. Pág. 119). Luego, ¿surge la defraudación sólo cuando la Administración no dispone de otros medios para conocer los elementos tributarios determinantes de la deuda no ingresada?

⁶⁷ En la STS nº 1244/2003 (Sala de lo Penal), de 3 de octubre (rec. nº 409/2002; ponente: Excmo. Sr. D. José Jiménez Villarejo) se ventila un supuesto que, en principio, nadie puede dejar de calificar como fraudulento y delictivo. En síntesis, el administrador único de una sociedad se hace con el importe depositado en una cuenta para satisfacer el IVA correspondiente a la empresa y dispone para sí de tales sumas provocando el impago del impuesto debido. Sin embargo, a la hora de señalar la acción auténticamente antijurídica el Tribunal se pronuncia del siguiente modo: "Si el delito fiscal existe por el mero hecho de no declarar el hecho imponible, no puede pretender el acusado que su actuación ha sido indebidamente subsumida en el art. 349 CP habiendo precedido a su omisión de declarar, la acción claramente fraudulenta de disponer, no importa en provecho de quien, de la suma que había sido puesta a su disposición para el pago del impuesto" (FJ 4º).

do económico deriva en una porción de la cuota a pagar en ese tipo de tributos si no existe una verificación, operación por operación y negocio por negocio, de que todas y todos constituyen realmente defraudaciones delictivas. Cuando no es así, cuando se entremezclan actos delictivos con meras infracciones administrativas, es preciso espigar debidamente el conjunto de actos, operaciones y negocios para determinar separadamente el importe de la cuota defraudada a título de delito de aquella otra que carece de dicha naturaleza.

Compartimos, así pues, la perspectiva que adopta la STS nº 737/2006 (Sala de lo Penal, sección 1ª), de 20 de junio (rec. nº 473/2005; ponente: Excmo. Sr. D. Carlos Granados Pérez) cuando, en su FJ 11º, se manifiesta como sigue:

“Para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta “defraudatoria””⁶⁸.

Esta Sentencia pone negro sobre blanco una diferenciación esencial. Si tiene todavía algún peso el plus de peligrosidad que se desprende del verbo defraudar, está claro que hay que distinguir antes que una cuota defraudada única, los actos ejecutados por el contribuyente que puedan ser individualizables para discernir cuáles de ellos son propiamente defraudatorios de aquellos otros que no lo son.

En la misma línea cabe situar la SAP Albacete nº 9/2003 (sección 2ª), de 15 de enero (rec. nº 1164/2002; ponente: Ilmo. Sr. D. Antonio Nebot de la Concha). En esta sentencia se opta, de modo escueto y resolutivo, por revocar la sentencia de instancia y absolver al condenado porque, se estima, de los 15.163.487 ptas. de IVA que dejó de ingresar únicamen-

⁶⁸ En efecto, el TS rechaza el carácter deducible de determinados gastos en el Impuesto sobre Sociedades pero niega relevancia penal a este hecho de modo que lo tiene presente a la hora de calcular la cuota defraudada: “aunque sea correcto el criterio del Informe de la Unidad Inspectora en cuanto a la procedencia de aplicar el art. 16 del Impuesto sobre Sociedades y reducir en esa medida el importe del gasto deducible, ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal. Como señala el Ministerio Fiscal, se puede hablar de cuotas impagadas pero no de cuotas defraudadas y deben ajustarse las cuantías defraudadas a las cifras, lo que en ninguno de los ejercicios ... supone que la cuota defraudada descienda por debajo de los 120.000 €. Subsisten, pues los tres delitos contra la Hacienda Pública, pero han de reducirse las multas que se fijan proporcionalmente en atención a la cuantía defraudada y no a la cuantía impagada y la responsabilidad civil nacida del delito, pues sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos”. En el ámbito contencioso-administrativo, la antes citada SAN de 30 de junio de 2005, en materia también de gastos, distingue entre ausencia de justificación y justificación insuficiente de aquellos, en la medida en que no se discute la existencia del gasto — en caso contrario, pensamos, entraríamos en la órbita de las facturas falsas — sino su necesidad, lo que excluye el elemento subjetivo del ilícito tributario si, además, se ha formulado una declaración puntual e íntegra de todas las operaciones controvertidas (FJ 4º).

te se ha probado dolo en relación con los 15 millones correspondientes al IVA de un sobreprecio de 100 millones de pesetas por una venta de un solar sin que se haya procedido a averiguar si el ánimo doloso concurre “en esos otros IVAs adeudados”. “Al menos – señala – *no hay actividad probatoria que permita, cuanto menos, eludir el principio in dubio pro reo, pues podemos estar ante una mera irregularidad contable*” (FJ 4º). De modo que llega a la conclusión de que “*el dolo comisivo se extiende en exclusiva al importe de la ocultación parcial de la venta de calle ..., ocultación de esos cien millones de pesetas aludidos que comportan un IVA de quince millones de pesetas, cantidad que excluye el tipo penal*” (FJ 5º).

En consecuencia, a la hora de efectuar el cálculo de la cuota tributaria⁶⁹, no precisamente sencillo en muchas ocasiones, se deberán diferenciar aquellas partidas incorrectas pero derivadas de una interpretación equivocada aunque no delictiva de aquellas otras que son fruto del plan criminal.

En caso contrario, como señalábamos, el importe de la defraudación aparece como el elemento clave para determinar la comisión de un delito fiscal.

En lo tocante al importe de la defraudación, lo cierto es que hacer depender la calificación delictiva de un céntimo de euro, suficiente como para deslindar lo que es infracción administrativa de delito penal, nos parece un criterio débil por más que en la técnica legislativa sea frecuente situar barreras de naturaleza dineraria para distinguir tratamientos normativos o regímenes jurídicos. Y, sin embargo, esta es la versión que se sostiene por algunos tribunales: si se define el tipo penal como el conjunto de elementos que determina la infracción de la norma por quien es destinatario de la misma, “*no cabe duda de que el tipo del delito y de la infracción administrativa coinciden y la única diferencia entre uno y otro se refiere a la punibilidad, es decir a un aspecto cual es que la cantidad dejada de ingresar por el impuesto sobre el valor añadido durante cada ejercicio supere los 15.000.000 de ptas.*”⁷⁰. Con mayor rotundidad todavía, el TS afirma: “*el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales, no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción*” (Sentencia nº 13/2006, de 20 de enero, caso KUJAL; ponente: Excmo. Sr. D. Enrique Bacigalupo Zapater).

Y por lo que se refiere al dolo hay que decir que si las infracciones administrativas tributarias se pueden cometer de forma dolosa o culposa⁷¹ y las penas también, de nuevo nos encontramos con que el elemento clave para deslindar conductas delictivas de las que no lo son puede llegar a ser el importe de la defraudación. Salvo que, como sostenemos, para determinar la presencia de un dolo suficientemente intenso en el autor del delito se tenga

⁶⁹ Aun para descartar que quepa el delito continuado en los delitos contra la Hacienda Pública, el TS, en la Sentencia nº 952/2006 (sección 1ª), de 6 de octubre (rec. nº 702/2005; ponente: Excmo. Sr. D. José Ramón Soriano Soriano, FFJJ 4º y 5º), excluye toda posibilidad de mezclar defraudaciones inferiores a 120.000 € con las superiores a esta cifra pues unas constituyen infracción administrativa y las otras delito.

⁷⁰ El entrecomillado procede de la SAP Córdoba de 23 de julio de 2002 (FJ 1º) (en QF Enero 2003-I, pag. 17 y ss.) y, evidentemente, se refiere a cuantías previas a las hoy vigentes.

⁷¹ Art. 183.I LGT.

muy presente, por tratarse el art. 305 CP de una norma penal en blanco⁷², el total sector del ordenamiento en el que se enmarca la conducta perseguida.

En estos momentos, la regulación vigente hace que la comprobación del importe hipotético de la posible defraudación así como la verificación de una conducta dolosa queden, de hecho, en manos de la Administración Tributaria, dado que, porcentualmente el mayor número de delitos fiscales se detectan en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus órganos. Si los órganos encargados de filtrar qué casos merecen ser enjuiciados en vía penal como posibles delitos fiscales no aplican algún criterio distinto a la verificación de los tres aspectos mencionados (infracción de un deber tributario, presencia de dolo e importe mínimo de la defraudación⁷³) se puede desembocar en una situación en la que la gran mayoría de supuestas defraudaciones tributarias por importe superior a 120.000 €, que no son pocas, terminen ventilándose en los juzgados de lo penal. A esta situación puede coadyuvar la supresión del trámite procesal previsto en el art. 180.1 de la LGT vigente. El trámite de audiencia previo a la remisión al Fiscal de los expedientes por delito fiscal detectados en actuaciones inspectoras privará a los sospechosos de delinquir de una oportunidad de defensa que daba sus frutos en la medida en que ayudaba al órgano administrativo competente a seleccionar del conjunto de expedientes que le remitía la inspección aquellos que mayor apariencia delictiva revestían. Culminada esta modificación por la Ley 36/2006 se favorecerá una situación anómala e incompatible con un recto entendimiento del principio de intervención mínima del Derecho Penal⁷⁴.

Se puede anticipar, en fin, un panorama en el que, sin distinción previa, se entremezclarán sumarios penales por delitos fiscales derivados de hipótesis en los que la ofensa a la Hacienda Pública será muy flagrante (ausencia de declaración, ocultación del hecho imponible) con otros que reclaman un tratamiento distinto (declaraciones debidamente cumplimentadas pero consecuencia de determinadas estrategias o planificaciones fiscales), posi-

⁷² “El delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 305 del Código Penal contiene un presupuesto de hecho perteneciente a la tipicidad cual es el de la existencia de una relación jurídico-tributaria entre el ente impositor y el sujeto activo del delito que incluye el pago de los tributos como obligación principal. Por otra parte, sólo este presupuesto es el que puede explicar satisfactoriamente la naturaleza de norma penal en blanco del artículo 305 del Código Penal. Asentándose el tipo de injusto sobre el mismo se comprende que buena parte de sus elementos alcancen su pleno y auténtico significado a través de la aplicación de normas jurídico-tributarias. Siendo por tanto el delito previsto en el artículo 305, una ley penal en blanco o un tipo abierto, el elemento referido es de los que necesitan ser completados por una ley extrapenal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida es un elemento implícito del tipo y si consideramos que esa relación viene definida con arreglo a categorías, principios y normas ajenas al derecho penal, se puede concluir que se trata de un elemento formativo implícito” (SAP Córdoba de 23 de julio de 2002, FJ 1º).

⁷³ Si bien estos elementos (el importe de la defraudación, el dolo) parece que serían factores menos relevantes de lo que parece en la configuración del tipo desde las perspectivas objetiva y subjetiva a la luz de la regulación que el art. 305 CP hace de la regularización tributaria. En efecto, ésta, tal y como la contempla el art. 305 CP, resulta admisible siempre y cuando el sujeto activo, la Hacienda Pública, no haya advertido la existencia de la defraudación. Esto puede interpretarse como un factor de apoyo a la tesis que sustenta la necesidad del engaño – la regularización vendría a neutralizar el engaño u ocultación inicial –.

⁷⁴ O, con el Tribunal Constitucional, podría hablarse de una “pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal” (Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, FJ 6º).

blemente sin abandonar el ordenamiento tributario (fraude de ley tributaria, conflicto en la aplicación de la norma tributaria).

En definitiva, y para terminar este breve apunte acerca de la situación actual del delito fiscal, todo indica que es necesario y conveniente reconstruir el tipo del art. 305 CP sobre algo más que la mera infracción de un deber tributario ligado a una determinada consecuencia equivalente a un concreto desvalor económico. El engaño puede ser ese elemento de cierre del tipo o, mejor dicho, su misma base o fundamento. Aunque puede haber otras fórmulas que contribuyan tanto a clarificar la situación como a situar el delito fiscal en su papel de última *ratio* que le queda a un ordenamiento jurídico como forma de contrarrestar las conductas más peligrosas y atentatorias contra el bienestar general. Una de esas fórmulas puede ser la inclusión en el tipo de la ocultación como eje de la conducta delictiva⁷⁵, tanto activa como omisiva. Puede servir como elemento de reflexión la incorporación a la LGT de la ocultación en materia de infracciones y sanciones en el sentido de apuntar a la “ocultación de datos” como un elemento clave⁷⁶ para valorar la gravedad de una conducta infractora⁷⁷. A este respecto, el preámbulo de la Ley 58/2003, General Tributaria, proclama que “la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción”⁷⁸. En ausencia de ocultación, la infracción se catalogará como simple, valoración que hace el legislador fiscal pero que carece de equivalencia en el ámbito penal. ■

⁷⁵ Históricamente esta fue la postura que sostuvo el Código Penal de 1870 en su art. 331, según rememora la SAP Guipúzcoa, sec. 2ª, de 30 de marzo de 2000 (rec. Nº 2016/1999, ponente: Mª del Coro CILLAN GARCÍA DEYTURROSPE). Vid. por todos, “La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos”, investigador principal, J.J. FERREIRO LAPATZA. Grupo investigador “Derecho Tributario y Política Fiscal” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Marcial Pons. Madrid-Barcelona. 2005. Pag. 271.

⁷⁶ Otro sería la utilización de medios fraudulentos, que en el art. 305 se vería recogido como manifestación de una de las modalidades agravadas del tipo y que en la LGT da lugar a las infracciones muy graves.

⁷⁷ Art. 184.1 LGT, donde se define la “ocultación de datos” como la no presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones “en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omiten total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento”.

⁷⁸ Apartado V, párrafo cuarto.

