

■ Tribunal Supremo (Sala Segunda, de lo Penal)

■ Sentencia de 6 de Octubre de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. Soriano Soriano, José Ramón.

Criterio del TS en relación a la posibilidad de aplicar el régimen legal del delito continuado al delito fiscal.

De la totalidad de motivos aducidos en el recurso de casación que resuelve esta sentencia, solamente uno es estimado: el que tiene por objeto fijar el criterio del Tribunal en relación a la posibilidad de aplicar el régimen legal del delito continuado al delito fiscal.

Reproducimos ahora la argumentación de la Sala, dado que, según dice la propia sentencia, anteriormente no se había pronunciado expresamente al respecto.

Fundamentos de Derecho

Quinto. En el correlativo el Abogado del Estado, con base en el art. 849-1.º LECrim. (corriente infracción de ley), estima indebidamente aplicado el art. 69 bis CP (ahora 74) al apreciar la sentencia la continuidad delictiva, con respecto a la omisión de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios de 1990 a 1994.

1. Antes de exponer los argumentos impugnativos que el recurrente aduce conviene aclarar que el delito no se cometió estrictamente por omisión, sino que también se hizo una declaración falaz (acción) en la que se omitieron o enmascararon (omisión) relevantes datos con finalidades fraudulentas. Asimismo los delitos habremos de referirlos a cuatro ejercicios fiscales, con exclusión del correspondiente a 1994, por el que no se condena, por cuanto resulta preceptivo, dado el cauce procesal del motivo, someterse al tenor de los hechos probados. Así pues, la procedencia o no de estimar el delito continuado versará sobre cuatro periodos impositivos todos ellos coincidentes con una anualidad (1990, 1991, 1992 y 1993).

2. El recurrente cuestiona la decisión de la Audiencia, que en esencia resume en los siguientes criterios resolutivos.

La sentencia combatida reconoce el criterio jurisprudencial que no considera al delito fiscal como susceptible de fundar la aplicación de la construcción conceptual del delito continuado y aun así estima que tal doctrina debe limitarse a lo estrictamente previsto en el art. 305.2 CP que establece como cuantía de la defraudación 15 millones de pesetas (ahora 120.000 euros), cifra a partir de la cual la conducta se convierte en delictiva. Sobre este punto la ley nos dice: «se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imposible sea susceptible de liquidación».

La Audiencia ante tal precepto nos explica que la peculiaridad consistiría en no incluir como hecho parcialmente relevante la defraudación no constitutiva individualmente de infracción penal. Se excluye la posibilidad de adicionar cantidades defraudadas del mismo impuesto o de impuestos diferentes, que no constituyan por sí mismas delito. Ello no debiera impedir, hecha tal salvedad, que aquellos hechos individualmente delictivos puedan ser tratados unificadamente bajo la abrazadera del delito continuado, si todos ellos han sido perpetrados respondiendo a un plan, aprovechando igual ocasión y no lesionan un interés personalísimo, tratándose de un mismo sujeto activo y de igual sujeto pasivo (Hacienda Pública).

3. Frente a tal doctrina explícita o implícitamente reflejada en la sentencia el recurrente opone dos argumentos esenciales:

a) que la voluntad de eludir el impuesto se ha de producir respecto a cada uno de los periodos impositivos, en los que el sujeto activo ha de manifestar un dolo específico de defraudar, sin relación alguna con el que haya manifestado en periodos precedentes...

b) de estimar la continuidad delictiva se afectaría a la prescripción del delito...

4. El M.^o Fiscal, contrariando el criterio sostenido en la instancia, apoya el motivo y considera que nos hallamos ante un concurso real de delitos sin posibilidades de estimar la continuidad delictiva, basándose en la jurisprudencia de esta Sala, que siempre sancionó individualmente los distintos delitos fiscales. Refiere como sentencias determinantes la n.º 1629 de 10 de octubre de 2001 y especialmente la n.º 2.476 de 26 de diciembre del mismo año que es la que realmente aborda la cuestión material...

5. De acuerdo con tales declaraciones es patente que la jurisprudencia de esta Sala nunca ha apreciado la continuidad delictiva en el delito fiscal.

Es obvio y habrá que reiterarlo ahora, por constar así en el precepto, teleológicamente interpretado, que no procederá la continuidad:

1) con relación a retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, de carácter periódico que deberá estarse a lo defraudado en cada periodo impositivo a efectos de integrar el delito.

2) cuando se trate de otros tributos o conceptos impositivos que no posean el carácter de periodicidad la determinación de la cuantía defraudada a efectos de tipificación atenderá a los distintos conceptos tributarios por los que un hecho imposible sea susceptible de liquidación.

3) de lo dicho se desprende:

a) que no podrán adicionarse impuestos de la misma naturaleza, en los que la defraudación no alcance la cifra de 120.000 euros;

b) tampoco podrán hacerlo, cuando las cuantías defraudadas, unas sean constitutivas de delito y otras de infracción administrativa;

c) no podrán adicionarse tampoco impuestos de diversa naturaleza, cuando todos ellos o alguno o algunos, no alcancen la cuantía precisa para integrar el delito.

De la previsión legal del art. 349 (ahora 305-2 C.P.), se deduce la imposibilidad de considerar conjuntamente a efectos de cuantificar la defraudación, las infracciones administrativas (cuantía inferior a 120.000 euros) y las de carácter delictivo superiores a tal cifra. Pero no queda despejada la duda si sería factible adicionar defraudaciones delictivas consecutivamente realizadas del mismo impuesto.

6. Se hace necesario llegados a este punto recordar los requisitos, que con reiteración ha venido establecido esta Sala, para poder estimar el delito continuado:

a) diversidad o pluralidad de acciones, las cuales se refunden o aglutinan merced a dos criterios legales, uno de ellos subjetivo y el otro de naturaleza objetiva, esto es, ejecución de un plan preconcebido, lo que equivale al dolo unitario o designio único, mediante el cual, lo plúrimo, se unifica en una sola infracción, gracias a que, el agente o agentes conciben como único lo que necesita para su perpetración acciones fragmentadas... o aprovechando idéntica ocasión, expresión un tanto enigmática que, esta Sala, con una hermenéutica que permita aplicar lo que el legislador expresa tan oscuramente, ha interpretado como ocasión semejante, parecida o análoga.

b) homogeneidad de precepto penal violado, pues, la pluralidad de acciones o de omisiones, ha de infringir los mismos o semejantes preceptos penales.

c) no se refiere la definición legal a la unidad o pluralidad de sujetos activos, con lo cual, no parece este obstáculo insuperable, aunque, de ordinario, se requerirá que los sujetos activos, es decir, los partícipes en las acciones que se trata de refundir, sean los mismos.

d) los sujetos pasivos pueden ser el mismo o distintos, pues el art. 69 bis se refiere a la ofensa a uno o varios sujetos.

e) finalmente los lugares y fechas de comisión de hechos delictivos, aunque el precepto no aluda a ellos, pueden ser diversos, si bien se comprende que un distanciamiento temporal prolongado o una distribución geográfica distante entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, puede romper todo vínculo de unión entre las acciones e imposibilitar la aplicación de la figura del delito continuado.

7. La sentencia de esta Sala n.º 2476/2001 (LA LEY JURIS. 368/2003) al tratar del delito continuado nos dice que «el delito fiscal tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico» y si tiene tal semejanza ello significa que formalmente no se halla inserto en el título correspondiente de delitos patrimoniales, a los que el n.º 2 del art. 74 (en su momento inciso 2 del párrafo 1.º del 69 bis CP de 1973) se refiere para someterlo, en caso de continuidad delictiva, a un régimen punitivo distinto.

Se ha dicho que por analogía in bonam partem la continuidad delictiva puede extenderse a otros delitos de indudable contenido patrimonial, como puede ser el de malversación de caudales públicos. También en el delito fiscal es indudable la existencia de un componente patrimonial, si consideramos que el bien jurídico protegido en el art. 305 es el patrimonio de la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria y perfectamente podría alcanzar la previsión del n.º 2 del art. 74.

8. Realmente la doctrina científica más destacada no ha considerado que el delito fiscal integre una modalidad de delito patrimonial...

...pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas.

9. En nuestra hipótesis se sigue manteniendo la duda acerca de si es posible la aplicación del n.º 1 del art. 69 bis CP de 1973, pero tal cuestión jurídica debe quedar fuera de este motivo porque no ha sido propugnado por ningún recurrente, no habiendo tenido las partes posibilidad de contradecir este extremo, amén que podría ocasionar un aumento de la pena (non reformatio in peius) sin propugnarla en recurso alguno, al ser la prevista en el párrafo 1.º; en principio, de mayor gravedad, dependiendo de la previsión penológica para el caso de considerar en conjunto el perjuicio patrimonial causado.

En el art. 69 bis CP de 1973, inciso primero, la pena podía alcanzar hasta el grado medio de la superior en grado, esto es, podía llegar hasta 10 años de prisión mayor...

10. Desde otro punto de vista el alegato último del Abogado del Estado sobre la posible contradicción entre la prescripción de la obligación tributaria de naturaleza administrativa (4 años) y la prescripción del delito fiscal (5 años), no sería un obstáculo de primer orden para impedir la continuidad.

Sobre esta cuestión ya han recaído numerosas resoluciones de esta misma Sala que ha dejado definitivamente zanjado el problema ...

No obstante tal doctrina, podría la prescripción constituir un argumento excluyente de la continuidad delictiva, si algunos periodos impositivos se han regularizado y otros no, ocasionando un distanciamiento entre una defraudación y otra incumpliendo el requisito espacio-temporal que demanda el delito continuado.

11. En atención a todo lo expuesto podemos concluir lo siguiente:

a) la posibilidad de continuidad delictiva hemos de referirla al n.º 2 del art. 74 C.P., en atención al principio acusatorio, por ser tal modalidad la alegada y combatida por las partes.

b) el delito fiscal no es un delito patrimonial en sentido estricto, según expresa el art. 74-2.º CP («infracciones patrimoniales»).

c) aunque lo reputáramos tal, existe un obstáculo insalvable para estimar la continuidad, cual es, la previsión legal del art. 305.2 (antes 349 CP), en que la delimitación del injusto típico debe atenerse imperativamente a la defraudación de cada impuesto, de tal suerte que resulta excluida toda posibilidad de aglutinar defraudaciones inferiores a 120.000 euros con otras superiores a esta cifra.

Ello supone un apartamiento del criterio o fundamento jurídico que impone la continuidad delictiva en delitos patrimoniales, previsto en el art. 74-2.º CP Según tal precepto cualquier quebranto al patrimonio ajeno (sea de un euro o de un millón) debe adicionarse y conceptuarse

como un sólo ataque. Tal idea no se ajusta a la filosofía del delito fiscal, en el que no es posible aglutinar una defraudación de 19.000 euros con otra de 21.000, lo que repugna al principio sustentador de la contemplación unitaria de las diversas infracciones patrimoniales a efectos de configurar el delito continuado.

En definitiva, si partimos de que el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes, es lógico que el legislador excluya de forma indirecta la consideración conjunta de los diversos delitos fiscales, si cada ejercicio tributario puede estar sometido en su reglamentación a condicionamientos en alguna medida dispares, lo que le privaría de la homogeneidad del dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal. Como es lógico quedaría excluido el ejercicio de 1994, por los propios argumentos aducidos para estimar el motivo.

El motivo debe ser acogido, procediendo a una nueva individualización de la pena.

Fallo

Que debemos DECLARAR Y DECLARAMOS HABER LUGAR al recurso de casación interpuesto por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO, por estimación de su Motivo Quinto ■