



ESTUDIOS

■ **Consecuencias de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el delito fiscal (ex art. 305 CP)**

■ Josep Tomàs Salàs Darrocha
Abogado

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Efectos generales de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal
 - 2.1 La relación jurídica tributaria como elemento del tipo
 - 2.2 La jurisdicción penal como jurisdicción revisora
3. Cuestiones concretas
 - 3.1 Los sujetos responsables penalmente
 - 3.2 La defraudación
 - 3.3 La responsabilidad civil
 - 3.4 La prescripción del delito fiscal

I. Introducción

La publicación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no puede pasar desapercibida para la doctrina y Jurisprudencia penal en la medida que, amén de los efectos que le son propios en el ámbito tributario strictu sensu, produce a su vez importantes efectos en el ámbito penal al que conocidamente se han venido trasladando la persecución y castigo de las conductas que más gravemente atentan contra aquel orden y que se concretan en los delitos contenidos en el Título XIII del Libro II del Código Penal bajo la rubrica delitos contra el orden socioeconómico. Efectos estos ya insinuados con la promulgación de la Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y que la insoslayable reforma¹ de la legislación en dicho ámbito ha planteado en toda su extensión.

Así las cosas, y atendida la naturaleza arquetípica de los delitos contra la Hacienda Pública como normas penales en blanco, de la nueva regulación entendemos obligada una reelaboración interpretativa de los tipos penales en cuestión que recoja, entre otras cuestiones, el expreso reconocimiento de la relación jurídica tributaria, el exclusivo papel de la Administración Tributaria en la liquidación y recaudación de los tributos -incluida la que derive de sentencias judiciales y entre ellas las penales-, y las demás cuestiones que a lo largo del presente trabajo abordaremos.

2. Efectos generales de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal

2.1. La relación jurídica tributaria como elemento del tipo

Si bien bajo la vigencia de la ALGT fue pacífico en la doctrina tributarista - Pérez de Ayala y González², Albiñana García-Quintana³, Albi⁴, Rodríguez Bereijo⁵, Martín Queralt⁶ y Ferreiro

¹ A pesar de las sucesivas modificaciones efectuadas en la Ley General Tributaria, puede afirmarse que su adaptación al actual sistema tributario y al conjunto del ordenamiento español desarrollado a partir de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 resultaba insuficiente. Desde la promulgación de la Constitución estaba pendiente una revisión en profundidad de la citada ley para adecuarla a los principios constitucionales, y eliminar definitivamente algunas referencias preconstitucionales sin encaje en nuestro ordenamiento actual.

² Pérez de Ayala, JUL. y Eusebio González, "Curso de Derecho Tributario" Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1978, págs. 107 y ss.

³ Albiñana García Quintana, C.- Derecho Financiero y Tributario, Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, pág. 426: "... la obligación tributaria se destaca en el seno de la relación jurídica-tributaria sin dejar de ser su núcleo primario o espina dorsal. Y se caracteriza por ser una obligación de dar, por su origen ex lege y por subordinar su nacimiento a que se produzca en la realidad social el supuesto de hecho previsto por la Ley..."

⁴ Albi, E y García Ariznavarreta, J.L.- Sistema Fiscal Español, Ed. Ariel, 12ª Edición, pág 13: "... De acuerdo con lo establecido en el Artículo 28.1 de la LGT, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria..."

⁵ Rodríguez Bereijo, Álvaro, "Introducción al Estudio del Derecho Financiero", Ed. Estudios de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976 realiza en las págs. 260 y ss de dicha obra un completo estudio de la evolución de la dogmática a propósito de los conceptos de obligación tributaria. Expresamente cita en la Pág. 261 a Nawiasky: "... esto quiere decir que la relación jurídica que une al Estado con los particulares contribuyentes no es una relación de poder sino una relación jurídica obligacional que no se distingue, desde el punto de vista formal o estructural de la obligación de Derecho Privado..."

⁶ Martín Queralt, J.- "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Ed. Tecnos, Madrid, pág. 327

Lapatza⁷-, penalista -Rodríguez Mourullo⁸, Bajo Fernández⁹, Morales¹⁰, Muñoz Conde¹¹- y en la Jurisprudencia -cif. STC 185/1995 de 14.12.1995, SSTs S2ª 23.10.1997, 25.2.1998 o SSTs S3ª de 22.3.56, 25.4.56, 13.6.56, 9.10.89 y 4.11.95-, el reconocimiento como uno de los elementos típicos del delito fiscal de la existencia de una relación jurídica tributaria entre el sujeto imputado y la Administración tributaria¹², no es menos cierto que la falta de reconocimiento expreso en la LGT de dicho concepto y el carácter puramente dogmático de dicha construcción, generaron diversos problemas en su entendimiento, el principal de ellos la mutación que de esta relación se reconocía en el supuesto de delito contra la Hacienda Pública y que fundamentaba la admisibilidad de diferentes plazos de prescripción -cuatro o cinco años- en función de ante cual de las dos modalidades de relación se estuviere.

De ahí que consagrada con nomen propio en el Art. 17.1 NLGT¹³ la relación jurídica tributaria -del que más que dar un concepto se explicita su contenido en forma de un conjunto de reciprocas obligaciones ex Art. 17.3 y 30 NLGT-, de dicho reconocimiento se deriven a nuestro juicio una serie de importantes consecuencias, tales como:

- a) Que los Jueces y Tribunales no forman parte de dicha relación al no ser órganos de la Administración Tributaria - precepto ratificado por el Art. 5 de la NLGT¹⁴- y consecuentemente, no pueden emitir liquidaciones tributarias.
- b) Que quedan determinados, sin perjuicio de las reglas de imputación penal a propósito del principio de accesoriedad, los sujetos eventualmente responsables de los delitos, convirtiendo a nuestro juicio y de una manera clara, al delito fiscal en especial.
- c) Determinar la competencia judicial para el conocimiento de las causas por delitos fiscales en el lugar del domicilio fiscal del obligado -cif. Art. 48 NLGT¹⁵- cualesquiera que sean el lugar de realización de los negocios y el de presentación u omisión de las declaraciones tributarias, y

⁷ Ferreiro Lapatza, J.J.-" Curso de Derecho Financiero Español ", I.E.F., Madrid, pag. 401 y ss.

⁸ Rodríguez Mourullo, G.- "Derecho Penal", Madrid, 1977, pág. 721

⁹ Bajo Fernández, M.- "Manual de Derecho Penal (Parte Especial)" Ed. Ceura, Madrid 1987, pág.556

¹⁰ Morales Prats, F.- "Comentarios al Nuevo Código Penal", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág.1368, con cita en el mismo sentido de Martínez Pérez, Bajo y Berdugo /Ferre

¹¹ Muñoz Conde, F.- "Derecho Penal, Parte Especial", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998

¹² Desde los trabajos de los autores citados puede afirmarse que la relación jurídico-tributaria es la que se da entre una Administración con potestad tributaria y ciertos sujetos al hilo de la realización de un hecho imponible u otro supuesto -siempre previsto en la Ley -. Esta relación admite diversas formas y ordinariamente supone su concreción en un haz de obligaciones reciprocas para ambos sujetos, instrumentales o formales unas, sustantivas otras en tanto que entrañan un tránsito monetario entre los sujetos de la concreta obligación y de las que es su arquetipo la del pago ordinario de tributos en plazo voluntario y de la que conviene retener que en todo caso es sujeto activo el Estado, la UE, las Comunidades autónomas o Administración Local o Institucional y sujeto pasivo el contribuyente, obligado o sustituto.

¹³ Artículo 17.La relación jurídico-tributaria.

I.Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

¹⁴ Artículo 5.La Administración tributaria.

I.A los efectos de esta ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III,IV y V.

¹⁵ Artículo 48.Domicilio fiscal.

I.El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

- d) Fundamentalmente que, atendido que el Código Penal no elabora un concepto propio de relación jurídica, sino que como ejemplo arquetípico de norma penal en blanco toma el de la LGT, no puede sostenerse con apoyatura legal la existencia de dos relaciones -u obligaciones- jurídico-tributarias distintas susceptibles entre otras consecuencias -se tratará con más extensión infra- de distintos plazos de prescripción, tal y como había sostenido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo -cif. SSTs 5.12.2002 y 3.4.2003-

2.2. La jurisdicción penal como jurisdicción revisora

Íntimamente derivada de las anteriores consideraciones, entendemos que con la NLGT la jurisdicción penal pasa a convertirse en una jurisdicción revisora de lo actuado por la Administración Tributaria a los limitados efectos de decidir la existencia de una infracción penal e imponer en su caso la pena privativa de libertad correspondiente.

En este sentido, y a modo de premisa, no puede menos que repararse en el carácter forzoso e imperativo en términos constitucionales de la intervención judicial penal, porque sabemos, la Constitución obliga a esa intervención cuando, habiendo decidido el Legislador, por razones de política tributaria y criminal de prevención general y especial, anudar a determinados incumplimientos de la obligación tributaria -los más importantes cuantitativamente a la par que los más severos intencionalmente por la exigencia de dolo- un castigo consistente en una pena privativa de libertad, estos deban ser tipificados como delito o falta con las garantías y formalidades que ello comporte¹⁶ y deba deferirse su conocimiento a los Jueces y Tribunales¹⁷, pues, in fine, al margen de esa precisión, mediante las facultades de autotutela de la Administración y la intervención de la jurisdicción Económico-Administrativo y en su caso Contencioso-Administrativo se daría cumplida respuesta a las exigencias de control administrativo y salvaguarda de derechos de los obligados.

Sobre esta premisa, se insertan los nuevos Art. 101¹⁸ -cuando establece la competencia exclusiva de la Administración Tributaria para dictar liquidaciones tributarias y cuantificar las deudas de dicha naturaleza-, 114¹⁹ -que establece igualmente la competencia de la Administración Tributaria

¹⁶ La defraudación fiscal se tipifica como delito en el Art. 305 y como falta en el Artículo 627:

"... Artículo 627: El que defraudare a la Hacienda de las Comunidades más de cuatro mil ecus por cualquiera de los procedimientos descritos en el artículo 305, será castigado con multa de cinco días a dos meses..."

¹⁷ Esta técnica legislativa no es desconocida en el ordenamiento jdco-penal, pues de manera análoga los daños imprudentes se penan tan sólo si estos superan los 10.000.000 de pesetas -elemento cuantitativo- y la imprudencia es grave -elemento psicológico- dando lugar a mera reparación por debajo de dicha cifra y siendo en todo caso la ontología una -dañar-E inversamente, nuestro ordenamiento jurídico contempla supuestos -normalmente relaciones de sujeción especial del Derecho Administrativo- conductas que caen a la vez en el ámbito penal y administrativo-disciplinario, pero siempre bajo la premisa de tipificaciones expresas en ambos bloques normativos que no se dan en el delito contra la Hacienda Pública del Art. 305 NCP-

¹⁸ Artículo 101.Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

1.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. 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.

¹⁹ Artículo 114.Denuncia pública.

1.Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La

para conocer de denuncias por hechos que pudieren ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos-, 180²⁰ y la D.Adic 10²¹ de la NLGT, desde los que proclamamos ese carácter de jurisdicción revisora, equiparable en este sentido a la de los Tribunales Económico-Administrativos o más intuitivamente a la de los órganos de la jurisdicción Contencioso-Administrativo -y por supuesto como estas, con plenas facultades en cuanto a esa revisión-, resultado de las siguientes observaciones:

A nuestro juicio, del tenor del entendimiento conjunto del Art. 180 NLGT y el conjunto de disposiciones de los capítulos III -actuaciones y procedimiento de gestión tributaria-, IV -actuaciones y procedimiento de inspección- y V, -actuaciones y procedimiento de recaudación- del Título III de la Ley, la Administración, ante una declaración-liquidación tributaria irregular debe iniciar los procedimientos de gestión y/o inspección que por su natural desarrollo concluyen con una liquidación -provisional o definitiva, firme o no firme-, y supuesto de observarse indicios de infracción tributaria, iniciar el correspondiente procedimiento sancionador, dentro del cual y según el Art. 180 LGT, cuando observe indicios de la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, suspender ese procedimiento y deferir el conocimiento a los Jueces y Tribunales -directamente o vía Ministerio Fiscal-. Es necesario en este punto reparar en que el Art. 180 NLGT se inserta dentro del procedimiento sancionador y que no hay norma alguna dentro de los procedimientos de gestión o inspección -del de recaudación hablaremos infra- que indique la suspensión de los mismos aun cuando concurrieren cabalmente indicios de delito, por lo que parece obligado llegar a reconocer la existencia de una liquidación, que se constituiría por tanto como otro elemento típico en la medida que concretaría ab initio del procedimiento penal el quantum delictivo y sobre el que el proceso penal debería decidir sobre su corrección -con plena libertad probatoria- y sobre la existencia del resto de elementos típicos.

denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de esta ley.

²⁰ Artículo 180.Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

²¹ Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.
3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.
4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

Otro tanto resulta del juego de la Disposición adicional décima de la NLGT, que establece que en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública -con un claro paralelismo con el Art. 110 del RD 391/1996 de 1 de Marzo que regula al procedimiento económico administrativo- una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción y que la Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador; a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada. De su tenor, parece más evidente que nunca una intervención judicial imperativa constitucionalmente y limitada legalmente en aras la eventual imposición y ejecución de una pena privativa de libertad, resuelto lo cual su competencia no alcanza más allá y esta vuelve a residenciarse en la Administración Tributaria.

Y aún cabe encontrar otro precepto en la NLGT que confirma nuestra posición y que es el Art. 81.⁷²² de la misma cuando establece que en supuestos de causas por delitos contra la Hacienda Pública la Administración tributaria podrá acordar determinadas medidas cautelares contra el imputado. Desde el mismo entendemos que implícitamente determina la suspensión del procedimiento recaudatorio y en especial, que determinado el inicio de la causa penal por una liquidación de la Administración -acompañada de la apreciación de los restantes caracteres del delito- y ejecutados por esta los pronunciamientos judiciales con carácter económico, incluso cabe apreciar la retención de ciertas facultades por parte de la Administración en tanto la competencia vuelva a la Administración tras la intervención judicial penal.

3. Cuestiones concretas

3.1. Los sujetos responsables penalmente

En general, el estudio de las formas de participación en los delitos contra la Hacienda Pública -en concreto en el delito fiscal previsto en el Art. 305 NCP strictu sensu- constituye, por las implicaciones dogmáticas de la cuestión y por la necesidad de dar una adecuada solución a una casuística presente a nivel de realidad como es la frecuente intervención en el iter tributario de asesores fiscales, testaferros, sociedades interpuestas y/o paraísos fiscales, una cuestión compleja y difícil y que entendemos que igualmente se ve afectada por la promulgación de la nueva normativa.

De manera sencilla, la NLGT produce efectos en la determinación de las personas eventualmente responsables de un delito fiscal por resultar así del contenido de los Arts. 35 -que ofrece el listado de obligados tributarios- y 181 NLGT -que ofrece el catalogo de personas responsables de las infracciones tributarias-, del cual resulta un numerus clausus

⁷²² Art. 81.7. Además del régimen general de medidas cautelares establecido en este artículo, la Administración tributaria podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse. Esta retención deberá ser notificada al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión precedente.

de posibles autores del delito en relación con el Art. 41.1 NLGT que declara su carácter de deudores principales²³, zanjando la cuestión de la naturaleza especial²⁴ o común²⁵ del delito fiscal en favor de la primera de estas opciones, al determinar que personas son parte en la relación jurídica tributaria, extremo al que añadimos que, a nuestro juicio, sólo en quien concurra alguno de los supuestos de dicho artículo podrá ser eventualmente considerado responsable, pudiéndose hablar en este sentido de insustituibilidad del autor en la realización de tipo -y ello sin perjuicio de que la condición de obligado coincida con el de quien expresa verdaderamente la capacidad económica que se halla en la base de todos los tributos²⁶- de la manera que el Código Penal define la autoría -esto es, como directa, mediata, por inducción o por cooperación necesaria-.

En cuanto a la cuestión de la incriminación de cualesquiera otras personas, no obligadas tributariamente pero relacionadas con el delito por los títulos legalmente admitidos en el Código Penal, esto es, inducción, cooperación necesaria, complicidad y encubrimiento, debe admitirse desde la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo -salvo alguna excepción como la STS 25.2.1998 (RJ 1998/1193) en que con poca claridad se manifiesta la imposibilidad de admitir otras formas de participación- ha venido afirmando desde la Sentencia de 15 octubre 1990 (RJ 1990/8055) -que señalaba que en la legalidad vigente podían subsumirse los casos de autoría mediata que no estuvieren cubiertos directamente por el tipo correspondiente ni tampoco por la inducción en el número 3.º del artículo 14- y en especial desde la STS 14 enero 1994 (RJ 1994/114) y la de 20 de mayo de 1996 (RJ 1996/3838) que afirmaba que la dicción del entonces art. 14 CP no requería que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en los delitos especiales propios tuvieran la misma condición jurídica que el autor, pero cuidando que exigir que el principio de accesoriedad se cumpla respecto de alguna de las personas que resulten obligadas tributariamente conforme a lo dispuesto en los indicados Arts. 35 y 181 NLGT.

²³ Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

²⁴ Por el contrario otro sector doctrinal en el que se pueden citar Bajo Fernández, Martínez Pérez, Berdugo/Ferré y Morales Prats y en general la Jurisprudencia -STS 24.2.93 (RJ 1993/1530), 10.11.1993 (RJ 1993/8387) y 28.10.1997 (1997/7843) o en la Jurisprudencia menor la SAP Madrid 25.9.98 (ARP1998/5653)- estiman que nos hallamos ante un delito especial que sólo puede cometer el obligado a tributar, pues según estas opiniones, el delito presenta como una de sus características esenciales la infracción de un deber que determina que la conducta del obligado tributariamente o "intraneus" sea siempre de autoría directa, ya que haga lo que haga, éste siempre infringe directamente el deber que constituye el elemento base del tipo penal.

²⁵ Por la opción del delito fiscal como común se decantan en la doctrina Boix Reig, Rodríguez Mourullo, Córdoba Roda y Martín Queralt quienes estiman que no existen en el tipo especiales circunstancias para el sujeto activo y que por tal razón puede serlo cualquiera.

²⁶ Por ello debe quedar claro a efectos del presente que la obligación no es más que un instrumento jurídico-formal nacido a posteriori entre el Estado recaudador y las personas que hayan realizado actos o negocios que denotan una capacidad económico-tributario, de tal manera que el concepto relevante no es tanto el de obligación tributaria sino el que se contiene en la Constitución -Art. 31.1- de capacidad económica propia respecto de cuya titularidad la cualidad de obligado puede valorarse como un indicio pero nunca como una presunción o certeza, por cuanto aunque de ordinario el obligado tributario coincidirá con la persona que expresa su capacidad económica cabe perfectamente la disociación artificial de esa cualidad precisamente con fines defraudatorios.

3.2. La defraudación como elemento típico

A partir del tenor del Art. 305 del Código Penal, que contempla la defraudación como uno de los elementos del delito fiscal, Doctrina y Jurisprudencia han coincidido en caracterizar el delito fiscal en base al elemento defraudación, si bien el consenso ha terminado con la interpretación de lo que deba entenderse por defraudación.

Sobre este sustrato penal incide a nuestro juicio el título IV de la NLGT que incluye, a diferencia de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre una amplia regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria, tratada esta de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto en los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como en los procedimentales.

Es precisamente en la tipificación de las infracciones donde la nueva ley presenta importantes modificaciones, al revisarse en profundidad el régimen sancionador de la ALGT con la finalidad confesada en la Exposición de Motivos de la Ley de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad, que inciden en la interpretación de la normativa penal desde un elemental principio de unidad del ordenamiento jurídico que impone que conductas que no se entiendan constitutivas de infracción tributaria no puedan serlo de delito -al margen de la cuantía del eventual perjuicio- y a la inversa, que la conducta que in fine se reputa delictiva hubiere sido -de no mediar la cuantía exigida para este-, infracción tributaria, y ello por la sencilla razón de que, protegido administrativa o penalmente, el bien jurídico protegido es el mismo en las infracciones que en los delitos, proponiendo in fine una relación de consunción entre aquellas y estos como la que de ordinario acaece entre los delitos que tienen reguladas como faltas los supuestos de menor ataque al bien jurídico que protegen.

Así las cosas, los Arts. 184.2 y 3 NLGT concretan el sentido del termino típico defraudación que se equipara al concepto de "ocultación de datos". En efecto, el Art. 184.2 NLGT anuda la comisión de infracciones tributarias a la indicada "ocultación de datos", entendiendo como tal 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 omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria ²⁷. Y el correlativo Art. 184.3 NLGT establece que dicha omisión debe originarse o apoyarse en alguno de los supuestos que define como de "anomalías sustanciales en la contabilidad y/o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria", reputando como tales los supuestos de incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad, la llevanza de contabilidades distintas o la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración

²⁷ Ello sin dejar de tener presente que las obligaciones de información de terceros -elevadas a rango legal con la nueva normativa, ex Art. 93 NLGT - hacen perfectamente posible que en muchos supuestos la Administración tenga incluso antes de la presentación de la declaración y en todo caso dentro del periodo de prescripción los datos que el contribuyente debe declarar lo cual nos lleva a examinar la relevancia de estos supuestos -esto es, declarar incorrectamente o no declarar aquellos datos de los que la Administración tiene perfecta constancia-

fiscal-, así como en supuestos de empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o de utilización de personas o entidades interpuestas.

De ello resulta en resumen un elemento defraudatorio caracterizado en términos omisivos -en cuanto a los datos a suministrar a la Administración- y dinámicos -apoyado en alguna incidencia en la contabilidad que sirve de soporte a aquellos-. Y ello resulta confirmado, a nuestro juicio, del tenor de los Arts. 15²⁸ y 16²⁹ NLGT, al prever el primero de ellos que caso de cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios o de los que no resulte otro resultado que un ahorro fiscal -cif. economía de opción- se liquidara el tributo según los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y liquidando los intereses de pero sin que proceda la imposición de sanciones. Y en cuanto al segundo de ellos, que regula la simulación, establece que en estos casos se practicara liquidación según los actos realmente ejecutados, incluyendo intereses y en su caso, sanciones, de lo que resulta como en aquellos supuestos en que auténticamente se declare lo realizado, sin omisiones, reservas o distinguos, no existirá defraudación ni por consiguiente delito. Y por contra, que cuando no se declara íntegramente lo realizado puede -tampoco necesariamente- darse el elemento defraudación.

3.3. Responsabilidad tributaria y responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública

La NLGT establece importantes novedades en sede de responsabilidad tributaria y de responsabilidad civil en causas por delitos contra la Hacienda Pública que obligan igualmente a reelaborar dichos conceptos en aras a su aplicabilidad penal.

Ya se ha aludido anteriormente a las implicaciones de la Disposición adicional décima, en cuanto a la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, por lo cual vamos a centrarnos en las determinaciones de la NLGT respecto de la responsabilidad por las deudas tributarias y examinar su difícil coherencia con sus correlativas en el Código Penal³⁰.

²⁸ Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

²⁹ Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

³⁰ La cuestión es en este punto que las normas penales -cif Art. 125 CP- permiten el fraccionamiento del pago de la responsabilidad civil, por lo que si el Juez o Tribunal lo hubiere autorizado, la Administración deberá estar y pasar por ella y tan sólo habrá lugar a la intervención administrativa cuando el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

La primera observación es la determinación, expresa y tajante, de la Ley de que la condena civil que dicten los Tribunales comprenderá los intereses de demora, acercando la cuestión al tratamiento que da el Art. 1108 del Código Civil. Aun y cuando su efectividad judicial propiamente dicha será limitada -pues como ya se ha indicado quien liquidará y exaccionará dichos intereses será la propia Administración Tributaria- no es menos cierto que sin dicha disposición la Administración difícilmente podría liquidar dichos intereses al ser dicho silencio contrario a la regla general de que los pronunciamientos judiciales solo devengan intereses desde su dictado.

Y desde otra perspectiva, la nueva regulación incide en la determinación de las personas responsables civilmente. Estas en principio deberían ser las obligadas al pago de los tributos expresadas en el Art. 41 de la NLGT que en esencia reconduce al listado del Art. 35.2 de la Ley. Y decimos en principio por cuanto los Arts. 42 y 43 NLGT establecen a su vez un catalogo de personas que por hallarse en determinada relación con los deudores principales son considerados responsables solidarios o subsidiarios de las deudas tributarias y el Art. 182, a su vez, un catalogo de personas que responden de las sanciones aun cuando no hayan sido los responsables de las infracciones. A su vez los Arts. 116 y ss. del Código Penal establecen las reglas para determinar las personas civilmente responsables de los delitos y entre ellos y por no haber excepciones, de los delitos contra la Hacienda Pública.

Coincidentes sin necesidad de especiales razonamientos, los Arts. 41 LGT y 116 CP en cuanto atribuir responsabilidad -obviando la cuestión del acierto de la locución "civil"- al autor del delito, entendemos que igualmente concuerdan los Arts. 42.1.a) y el mismo Art. 116 en cuanto a atribuir responsabilidad civil directa y solidaria a los que colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, en la medida que esta locución puede dar cobertura a la condena del resto de autores penales no obligados tributariamente -autores mediatos, inductores y/o cooperadores necesarios caso de haberlos- y especialmente a los cómplices, cuya responsabilidad en este sentido se agravaría, al pasar de ser subsidiaria a solidaria.

Más compleja es la situación ante el supuesto del Art. 43.1. letras a) y b)³¹ que establece como subsidiaria la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas en los supuestos que dichos preceptos establecen, personas que por mor de la aplicación del Art. 31 CP, supuesto de condena penal por las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones devienen responsables directos en tanto que sus principales lo son meramente subsidiarias, y respecto de la que entendemos que por aplicación directa del Art. 35.2 LGT la responsabilidad de las empresas debería ser directa y no subsidiaria.

³¹ Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
- b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

3.4. La prescripción del delito fiscal

Ya se ha avanzado en otro ordinal nuestra opinión respecto de que la NLGT confirma que el plazo de prescripción del delito fiscal es el de cuatro años -extendida opinión en la doctrina pero rechazada por el Tribunal Supremo-.

Ante la imposibilidad de extendernos monográficamente -baste ver la ingente literatura jurídica que ha generado la cuestión-, entendemos que desde lo dicho supra y siendo pacífico que el Derecho Penal no elabora un concepto propio de relación jurídica sino que toma el de la LGT -los delitos contra la Hacienda Pública son uno de los supuestos por excelencia de norma penal en blanco³²- de tal manera que el hecho imponible, las exenciones, el devengo, el tipo impositivo, la cuota, las deducciones, los sujetos y en general toda la regulación completa de cada figura impositiva son una y solo una, ya sean considerados tributaria o penalmente, debe concluirse que la relación jurídica es única y que por tanto, su extinción por prescripción es igualmente una y solo una y más concretamente, la dispuesta en el Art. 66³³ NLGT, esto es, cuatro años. Y en este punto debe además significarse que en relación a la antigua normativa la NLGT ha elevado a derecho el objeto de la prescripción frente a la mera acción a la que se refería la ALGT, que sin embargo es lo que prescribe en aras a la obligación de la Administración de sancionar aquellas conductas que sean constitutivas de infracción tributaria, todo ello según el Art. 189 NLGT³⁴.

Ello supone un ataque total a la postura jurisprudencial vigente, que sostenía que la norma contenida en el Art. 24 de la Ley 1/98 afectaba únicamente a la habilitación legal conferida a la Administración Tributaria *para proceder contra el incumplidor de sus obligaciones fiscales*, una vez transcurrido el plazo de cuatro años, de manera que lo que se extinguía pasado dicho plazo era la iniciativa de uno de los sujetos estatales -el principal pero no el único- para reaccionar frente al impago de los impuestos subsistiendo la acción penal (cif. STS 15.7.02), posición que entendemos, del tenor de la Ley, que no podrá mantenerse en lo sucesivo y por tanto de obligada modificación. ■

³² Así lo expresa la STS S2ª de 20.5.1996 de la que se cita:

"... La circunstancia de que el tipo penal del art. 349 CP tenga la estructura de una Ley Penal en blanco determina que quien haya conocido la calificación penal del hecho que constituye el ilícito contenido en el art. 349 CP conoce también el reenvío a la Ley Fiscal y, por lo tanto, al régimen de imputación de los hechos imponibles en ella establecido..."

tesis ya expuesta en la más antigua STS S2ª de 27.12.1990:

"... En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada..."

³³ Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

³⁴ Artículo 189. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.
2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

