

DEFRAUDACIÓN Y DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Josep Tomàs Salàs Darrocha

Abogado.

Doctor en Derecho.

Doctorando en Ciencias Políticas.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA: DECLARACIÓN Y PAGO
3. DECLARACIÓN Y DEFRAUDACIÓN: BUENA FE, CONDUCTAS ANTECEDENTES Y NECESIDAD
4. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCION

La abundante literatura jurídica sobre los delitos contra la Hacienda Pública y en concreto sobre el delito fiscal strictu sensu –sólo es de ver la reseña bibliográfica al respecto en cualquier Manual de Parte General– no excluye la constatación de ciertas paradojas. Una, dar por tratados con una cierta superficialidad –incluso por vía de remisiones– ciertos aspectos esenciales de dichos delitos como son su propia naturaleza¹ y a efectos del presente el alcance y sentido del verbo nuclear “defraudar”. Otra, la fosili-

¹ Durante años Doctrina y Jurisprudencia han discutido sobre la admisibilidad de formas omisivas en este delito cuanto por naturaleza era un delito de omisión –del pago parcial o total de tributos– con independencia de que se presentare o no la correspondiente declaración tributaria. Es precisamente desde 1995 cuando existe una modalidad activa en forma de obtención indebida de subvenciones.

zada interpretación jurídico-penal que se hace de los mismos –o de parte de sus elementos– anclada en ciertos aspectos en el lejano Art. 319 introducido por la Ley 50/77 de 14 de Noviembre –un panorama muy distinto hubiere resultado en este particular de haberse aprobado el posterior Art. 349 con la redacción inicialmente propuesta en el Proyecto de Ley²–. Finalmente, es de apreciar una cierta asistemática de la interpretación jurídico-penal en relación a los propios ordenamientos penal y fiscal españoles en su conjunto, aspectos todos estos que en el presente trabajo se van a tratar en relación el exigido requisito legal de la defraudación en el tipo básico del Art. 305.1 del Código Penal, intentando proporcionar otros puntos de vista, fruto –se avanza– de ciertas reflexiones al hilo de supuestos reales, y partiendo de una premisa axiológica como es considerar que por muy respetable que sea el bien jurídico protegido el impago de las obligaciones tributarias no excepciona la regla general contenida en el Art. 11 del del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York, de 19 de diciembre de 1966³ que prohíbe la prisión por deudas y directamente aplicable en tanto que integrado en nuestro Ordenamiento Jurídico, conforme a lo dispuesto en los arts. 10.2º y 96.1º de la Constitución Española.

Desarrollando estos puntos con más detalle se afirma como *ratio essendi* del mismo que la evolución del ordenamiento tributario ha ido acercando la relación jurídico tributaria –aquella que se da entre el deudor tributario y la Administración– a la relación jurídica o económica subyacente que da origen al hecho imponible –la que se daría entre el deudor tributario y la contraparte comercial– incorporando cada vez con mayor sustantividad a este último mediante deberes propios en última instancia relacionados con la relación jurídico-tributaria primigenia y relativizando la incapacidad de la Administración para desarrollar sus cometidos si el contribuyente no le informa de la existencia de la obligación tributaria a que alude Pérez Royo⁴ como fundamento del delito fiscal. Tanto es así que contemplado en conjunto nuestro ordenamiento jurídico tributario son sin duda cuantitativamente más numerosas las obligaciones como sustituto que como obligado principal, pues es fácil apreciar como a la declaración de cada uno de estos se anudan varias de sustitutos diversos.

Los resultados prácticos que resultan de esta comprensión del delito fiscal pueden concretarse en que en muchas ocasiones lo que se persigue y condena no son sino meras insolencias –punibles o no– e inversamente que claras insolencias punibles con

² Este artículo en su propuesta redacción inicial rezaba: "...el que defraudare... mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible...". Citado por Simón Acosta, E. en "El delito de defraudación tributaria", pág. 52, Ed. Aranzadi, 1998, Pamplona.

³ Dicho artículo dispone que "...nadie será encarcelado por el solo hecho de **no poder cumplir** una obligación contractual..." sin perjuicio de señalar que no se va a tratar aquí la literalidad del precepto en cuanto a si la obligación tributaria es o no contractual.

⁴ Pérez Royo, F.- " Los delitos y las infracciones tributarias", pág. 114

la Hacienda Pública como perjudicado no asumen la categoría de delito al no alcanzar el límite de 15.000.000.-ptas.

De ahí que el presente trabajo intente a continuación analizar el contenido de la conducta típica del contribuyente, intentando sistematizarla y comprenderla dentro del marco tributario general y de las facultades de la Administración y presentar de ello ciertas conclusiones.

2. LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA: DECLARACION Y PAGO

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 coinciden en caracterizar el delito fiscal en base al elemento defraudación –exigido como es un determinado perjuicio para el Erario Público en más de quince millones de pesetas–. El consenso termina con la interpretación de lo que deba entenderse por defraudación. En la doctrina se ha ocupado concretamente de la cuestión Córdoba Roda⁵ para quien la defraudación incorpora “... *un cierto elemento de engaño...*” que debe entenderse en el sentido genérico del término en el propio Código Penal y particularmente en el Art. 528 ACP. Concretando esa remisión Córdoba estima que no será preciso exigir que el engaño produzca error ni que se produzca un acto de disposición patrimonial –si obviamente perjuicio–.

Bajo Fernández⁶ –con cita de Martínez Pérez– estima que la defraudación debe entenderse en el propio sentido de la rúbrica del Cap. VI del Tit. XIII del Código Penal, es decir, como perjuicio patrimonial causado mediante engaño pero nunca como una modalidad de estafa, matizando que el engaño debe concretarse en una elusión de tributos o disfrute indebido de beneficios fiscales. En una línea opuesta Muñoz Conde⁷, Suárez González⁸ y Morales Prats⁹ estiman que el simple e inerróneo incumplimiento de los deberes fiscales genera el delito sin más requisitos. Una tercera y más reciente construcción sustentada por Martínez-Bujan¹⁰ señala que por defraudación debe entenderse una conducta idónea para producir perjuicio económico al no estar la Administración por si en condiciones de averiguar el hecho imponible.

⁵ Córdoba Roda, J.- Cuadernos de Derecho Judicial, XI, C.G.P.J. Madrid, 1995, pág 193, en los que con su lucidez habitual el profesor Córdoba atina en concretar que el tipo incorpora dos verbos- defraudar y eludir- por lo que el mero impago entendido como elusión es por si solo irrelevante sino va acompañado de la defraudación.

⁶ Bajo Fernández, M.- 1987, pág 431, en la que concretamente afirma “...tiene el mismo sentido genérico que en la estafa...”

⁷ Muñoz Conde, F, 1996, pág 895

⁸ Suárez González, C .- " Comentarios al Código Penal" Dtres. Rodríguez Mourullo y Jorge Barreiro, Ed. Civitas, Madrid, 1997

⁹ Morales Prats, F.- " Comentarios al Código Penal "(Art. 305) Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997

¹⁰ Martínez-Buján Pérez, Carlos,. " Derecho Penal Económico, Parte especial", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 1999

En la Jurisprudencia se aprecian dos claras líneas. Una primera –relacionada in fine con la relevancia del bien jurídico protegido– estima que el incumplimiento de los deberes fiscales genera el delito sin más requisitos o en otras palabras estimando una presunción de fraude en quien no paga las SSTS 12.3.1986 (RJ 1986/1462)¹¹, 2.3.1988 (RJ 1988/1520)¹², 3.12.1991 (RJ 1991/8964)¹³ y 31.5.1993 (RJ 1993/4293)¹⁴. Por contra

¹¹ Esta sentencia alude expresamente -en relación con el antiguo Art. 319- a las presunciones legales contenidas en aquel:

“...lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, cuya intención de defraudar, la presume el legislador, en el párrafo primero del art. 319, mediante una interpretación auténtica que no parece excluir hipótesis distintas a las expresamente previstas, en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción de la acción investigadora de la administración tributaria...”

¹² De dicha sentencia se entresaca:

“... sobre el tema de la defraudación, las Sentencias de esta Sala de 29 de junio de 1985 (RJ 1985\3087) y las más próximas de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986 (RJ 1986\1462 y RJ 1986\2449) han otorgado a las presunciones legales de este artículo una significación meramente ejemplificativa, aceptando paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio; y esta vía se suscita como factible, la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o ‘mise en scène’ que parecen ser consubstanciales, comportamiento omisivo que reviste singular importancia por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e, incluso, la liquidación. Sin desconocer que el tema no es pacífico en la doctrina, para la que guarda esta Sala su mayor atención y respeto, puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho –‘facta concludentia’– como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar; aunque de algunas y recientes resoluciones de esta Sala pudiera inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en al Sentencia de 29 de junio de 1985 al expresar que ‘la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público’, y es patente –añadimos que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto ‘totalmente’ no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar ‘menos de lo debido’, en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo...”

¹³ De esta sentencia se entresaca:

“...esa intención defraudatoria, evidente en quien declaraba de propósito mal o torticeramente, podía darse en quien no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración Tributaria, que podía ser tomada como expresión –inveraz– de no existir hecho imponible; semánticamente ‘eludir’ (del latín ‘ludere’, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse –con referencia al supuesto enjuiciado– mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta ‘todos’ con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal...”

¹⁴ De la sentencia en cuestión se entresaca:

“... El sentido y alcance que debe otorgarse al término ‘fraude’ al que se alude en el vigente art. 349 del Código Penal y anterior art. 319 del mismo Texto Legal, y concretamente si es posible o no cometer el delito fiscal por la mera omisión de la declaración, son dos cuestiones básicas para el entendimiento de esta figura delictiva y que han sido objeto de especial atención por la doctrina y por la jurisprudencia de esta Sala.

otra línea exige en todo caso una mise en scene, artificio o ardid de tal manera que para esta línea el simple incumplimiento de los deberes fiscales sino va acompañado de ese plus es atípico. Así lo sostienen entre otras las SSTs de 28.6.1991 (RJ 1991/7590)¹⁵, 26.4.1993 (RJ 1993/3209)¹⁶, 23.10.1997 (RJ 1997/7246)¹⁷, 30.4.99 (RJ 1999/3338)¹⁸ y 26.7.99 (RJ 1999/6685)¹⁹. Aún cabría hablar de un tertium genus cercano a esta línea según la cual reconociéndose la antinomia ente las dos anteriores se apela a la intencionalidad del agente –parte subjetiva del tipo– desde esta apreciar la suficiencia de-fraudatoria de la conducta –parte objetiva del tipo–y que encontramos en la STS de 20.11.91²⁰. Pese a las mayores exigencias que esa línea supone, en la práctica no supone más que admitir la prueba de descargo en cuanto al tipo objetivo del mero olvido o del desorden contable o del error de tipo pero sin exigir un contenido concreto, objetivo y externo a la defraudación.

La Sentencia de esta Sala de 2-3-1988 (RJ 1988/1520), resuelve ambas cuestiones con un común argumento: la no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la administración que no se tiene nada que declarar y ello entraña la presencia del engaño propio de la defraudación.

Con arreglo a este criterio, defrauda a Hacienda quien sabedor de que tiene la obligación de satisfacer el impuesto que corresponda lo elude, omitiendo la declaración debida..."

¹⁵ De dicha sentencia se extrae:

"... La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico soporte de la base imponible.

(.../...)

Si nunca se ocultó la real base imponible, ni hubo falsedades o anomalías en la contabilidad, ni se obstaculizó en forma alguna la acción inspectora por parte de los servicios de Hacienda el no abono, en su momento (con posterioridad se ha efectuado), de la totalidad de la cuota devengada –gran parte de las ventas no habían sido cobradas–, podría constituir, eventualmente, otra infracción delictiva, por la que no han sido acusados, en ningún caso delito fiscal.."

¹⁶ Para esta sentencia no basta la mera omisión de declaración e ingreso sino va acompañada de algo mas, pues reza:

"... Si a la omisión de la declaración se añade, como sucede en este caso, la ocultación de los datos propios para sentar las bases del impuesto, al prescindirse de la obligada llevanza de los registros en los libros, ello ayuda a conformar el elemento defraudatorio, por lo que en modo alguno resulta ilógica o arbitraria la convicción alcanzada por el Tribunal de instancia acerca de su presencia; y sí, al mismo tiempo, coexiste con un perjuicio a la Hacienda Pública por una cuota superior, en cada una de las tres anualidades, a los cinco millones de pesetas..."

¹⁷ Esta sentencia estima delito fiscal en un supuesto en el que mediante la apertura de diversas cuentas bancarias se ocultaron a la Administración Tributaria los rendimientos netos a gravar.

¹⁸ En este supuesto se castigó como delito fiscal una venta de acciones utilizando persona interpuesta y simulando una doble venta.

¹⁹ En este supuesto, la defraudación a la Hacienda Pública se hizo a través de una compleja operación, con intervención de varias sociedades y con el objeto de ocultar la realidad del beneficio obtenido, según reza la misma sentencia.

²⁰ De dicha sentencia se entresaca:

"... El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurre ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad, no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración. Esto es evidente y así se dijo de manera expresa y pormenorizada en la S. 27-12-1990 (RJ 1991/5209).

Pese a la aparente diferencia entre unos y otros planteamientos sus resultados prácticos como señala Morales Prats²¹ son razonablemente parecidos y como señala Martínez Buján Pérez²² contienen en muchos casos una presunción de fraude tributario en contra del reo arrastrada desde la inicial regulación del delito fiscal en la ley y viniendo in fine a consagrar una interpretación inconciliable con el principio de intervención mínima ya que en muchos casos lleva a resucitar la prisión por deudas siquiera sea en favor de un bien jurídico protegido de tanta trascendencia como el Erario Público.

La clave de la denunciada insuficiencia de estas explicaciones se halla a mi juicio en que prescinden del detalle del iter procedimental de la obligación tributaria. Esto es, admitido que el tipo incorpora como premisa la existencia de una relación jurídico tributaria²³ la defraudación deberá darse necesariamente con ocasión del cumplimiento de los particulares deberes que al contribuyente competen en ella.

La relación jurídico tributaria aparece regulada in genere en la LGT pero a partir de unos elementos comunes como son el nacimiento, sujetos, regímenes de estimación de bases imposables,... se desdobra en un haz de modalidades particulares concretadas en las Leyes y Reglamentos de cada tributo que determinan supuestos procedimentales en ocasiones tan diversos que dificultan su comprensión unitaria. De manera general puede afirmarse que la relación ha ido evolucionando hacia modelos de autoliquidación²⁴ en los que el sujeto pasivo viene obligado a poner en conocimiento de la

Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio –cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito– haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (S. 2-3-1988) habrá delito, no cuando este “animus” no esté presente pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas.

De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe “animus defraudandi” o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional. No sólo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal “a quo” se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.

El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso.

²¹ Este autor parte de la construcción de Roxin según la cual este es un delito consistente en la infracción de un deber jurídico extrapenal.

²² Citado por Rodríguez Mourullo y Jorge Barreiro en “Comentarios al Código Penal”, Ed. Civitas, Madrid, 1997

²³ Por todos, Muñoz Conde, 1996, pág 895

²⁴ Así se liquidan los grandes impuestos (IRPF, IVA, Sociedades, Renta Aduanas, Imp. Especiales, IT-PAJD,...). El iter alternativo -declaración ante la Administración Tributaria, liquidación, notificación e ingreso queda circunscrito a unas pocas figuras e incluso de manera alternativa (ISD, IMIVTU) al margen de ciertos tributos periódicos liquidados sobre padrones o matrículas (IBI, I.Circulación, ...)

Administración (deber de declarar) esencialmente las bases imponibles y las deducciones o desgravaciones en cuota a fin de obtener la líquida, y en función del signo de su declaración, a ingresar la resultante (deber de pago), de lo cual resultan dos obligaciones o deberes jurídicos claros –aún y cuando puedan coincidir formal y cronológicamente–: declarar y pagar. Lo expuesto se aprecia con claridad en la legislación tributaria más reciente –sirvan como ejemplos los Arts. 79 de la LGT²⁵ y 80.1 de la LIRPF– y coincide con la previsión funcional y orgánica del Art. 90 de la LGT en cuanto a la existencia de órganos de liquidación y de recaudación.

Esta distinción nos permite hacer una primera acotación del sentido del elemento defraudación, afirmando que :

a) el elemento defraudación sólo puede –y debe– proyectarse sobre el deber de declarar.

b) el elemento defraudación debe a su vez reconocerse en la parte objetiva –en la concreta acción u omisión– y en la subjetiva –dolo– planteamiento compartido por la STS de 28.10.97 (Caso Filesa, RJ 1997/7843)²⁶ cuando nos dice:

*“... Desde una perspectiva práctica del delito, también con discrepancias, puede decirse, por lo que aquí importa, que el deber originador de la infracción es el que se refiere a la obligación de presentar la declaración tributaria, en cierto modo equivalente al supuesto de impago. El delito no se consuma por no pagar o quizás tampoco por no declarar, porque la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si **el omitente no ha reconocido la misma** aunque ciertamente la no presentación de la declaración puede equivaler a un no reconocimiento de la deuda tributaria. El que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del artículo 79, a) de la Ley General Tributaria, como tampoco incurre en tal infracción el que, en supuesto más extraño, paga omitiendo declarar...”*

Desde la misma se puede afirmar que el mero incumplimiento del deber de pago de la obligación tributaria –si así resulta de esta– y con o sin presentación de declaración es ajeno –por posterior– al elemento defraudación y que en consecuencia no se encuentra castigado en el Art. 305 del Código. El pago tributario –sea como contribu-

²⁵ Artículo 79:

Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.

b) No presentar, presentar fuerza de plazo, previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración Tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación

d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

²⁶ Desde una perspectiva práctica del delito, también con discrepancias, puede decirse, por lo que aquí importa, que el deber originador de la infracción es el que se refiere a la obligación de presentar la declaración tributaria, en cierto modo equivalente al supuesto de impago.

yente o como sustituto–retenedor– es cuestión de mera solvencia: *se cumple o no se cumple* y en este último caso, o bien porque no es posible (por ej. supuesto de crisis empresariales) o bien porque aún pudiendo no se quiere cumplir supuesto para el que se prevé el oportuno procedimiento de recaudación.

Y si este resultare ineficaz por la insolvencia fraudulenta del obligado, separándome en este particular de la aludida STS 28.10.1997²⁷, entiendo que dicho hecho no es meramente una infracción administrativa sino constitutiva de un delito de los previstos en el Art. 257 del Código Penal²⁸ porque el obligado haya, entre la consumación del negocio base y el momento de ingreso, distraído la cuota liquida mediante una transmisión real o ficticia a terceros u ocultando simple y lisamente los caudales a ingresar.

Esta ultima afirmación se fundamenta por demás en base al principio de igualdad y abstracción hecha de la cuantía de la cuota, pues en este particular no se atina a ver porque la Hacienda Pública tiene que ser de peor condición que cualquier otro acreedor y cumpliría importantes funciones de prevención general no cubiertas en el tipo del Art. 305, coincidiendo en este punto con Morales Prats³⁰ en cuanto a la naturaleza subsidiaria y complementaria de este artículo en relación al contemplado en el Art. 305 —en contra Muñoz Conde³¹—

3. DECLARACION Y DEFRAUDACION: BUENA FE, CONDUCTA ANTECEDENTE Y NECESIDAD

Descartada la viabilidad de la defraudación en relación con el pago y volviendo a la obligación declarativa, puede aún distinguirse dentro de ella hasta tres subobligaciones o deberes: a) deber de consignar aquellos datos con relevancia tributaria *solici-*

²⁷ Como se ha visto esta sentencia estima que presentada correctamente la declaración el impago de la cuota resultante es impune. Esta construcción difícilmente se puede admitir en la medida que en la práctica supone que cualquier defraudador mínimamente avisado presentando la declaración correcta eludiría las penas privativas de libertad quedando sometido únicamente al procedimiento recaudatorio que pocas molestias debería de ocasionarle de haber puesto a buen recaudo su patrimonio o la propia cuota a ingresar.

²⁸ Bajo Fernández op. cit. pág. 439 admitía una solución muy similar a propósito de defraudaciones a la Hacienda en la fase recaudatoria reconduciéndola en todo caso al antiguo art. 349 por lo que promulgado el NCP la remisión debe entenderse al Art. 257

²⁹ Otra línea de protección del crédito tributario a propósito de cantidades retenidas y no ingresadas había sido elaborada por la Jurisprudencia aplicando a dichos supuestos la calificación de apropiación indebida. Dicha doctrina —que había sido muy criticada— carece ahora de aplicabilidad en virtud del principio de especialidad que obliga a contemplar dichas conductas dentro del Art. 305 como una más de las modalidades de la obligación tributaria.

³⁰ Morales Prats, F. “Comentarios al Código Penal”, pág 1183, 1996, Ed. Aranzadi.

³¹ Muñoz Conde, F. en “Derecho penal parte especial” 11ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia niega la posibilidad de que las sanciones administrativas, las obligaciones tributarias y las de Seguridad Social puedan ser protegidas mediante el indicado tipo por cuanto la relación jurídico tributario es distinta de la privada como distintas son también las facultades de la Administración.

tados en el modelo respectivo, b) deber de realización de las operaciones de cuantificación de la deuda tributaria y c) deber de presentar en su caso los justificantes y documentos que se establezcan.

Resulta pues con claridad que el delito fiscal es un delito de medios de comisión predeterminados: cualquiera que sea la relación jurídica o económica de la que surja el hecho imponible el delito precisa de la declaración inveraz del contribuyente, esto es, alterando, simulando o falseando –en todo o en parte– los datos con relevancia tributaria solicitados en cada caso por la Hacienda Pública³² según los modelos reglamentariamente aprobados, de tal manera que cualesquiera otras conductas que acompañen a las descritas no estarán en sí mismas más que destinadas a lograr la impunidad del delito así cometido ante una comprobación o inspección proporcionando un “ropaje” a la declaración presentada. Esta comprensión permite además integrar sin dificultad en ella la omisión de la declaración tributaria que no es sino un autoencubrimiento del contribuyente que materialmente está manifestando que no existe nada a declarar³³ coincidiendo en este punto con la línea jurisprudencial anteriormente examinada.

Es a partir de estas premisas desde las que debe entenderse el elemento defraudación, y esto puede hacerse otorgando a este varios sentidos acumulativos:

a) de un lado supone excluir –ya en sede de tipicidad– los supuestos de declaraciones inveraces basadas en errores involuntarios o numéricos, fraude de ley, economías de opción, planificación fiscal e interpretación razonable de las normas tributarias aplicables al supuesto, precisamente como expresión de una buena fe en la declaración tributaria –sin perjuicio de que esta sea o no aceptada o no por la Administración–.

b) anudar la inveracidad de la declaración a la existencia de ciertas conductas antecedentes o al incumplimiento previo de otras obligaciones tributarias formales, noción a la que se llega –partiendo de lo manifestado por el autor en otros trabajos³⁴– de una

³² Precisamente de la inevitabilidad de dichas modalidades –en cuanto a las activas– surgía la polémica doctrinal respecto del concurso delictivo entre el delito fiscal y las falsedades.

³³ Así resulta por demás del Art. 19.2.a) del RD 1930/1998

³⁴ Salàs Darrocha J.T y García Fernández, L., La Ley nº 5105 de 26.7.00:

“...En primer lugar, el delito fiscal –con pleno respeto a la autonomía científica de ambas disciplinas– pasa a ser materia compartida por los ordenamientos tributario y penal, no pudiendo ser admitidas posturas excluyentes o estancas sobre su ubicación sistemática, máxime a la luz de los planteamientos doctrinales antes expuestos. De ello, que la regulación de la materia –por el Legislador– y/o la interpretación y aplicación de las normas –por los operadores jurídicos y en especial por los Jueces y Tribunales– debe tener en cuenta el doble entramado sustantivo y en su caso, las antinomias que se produzcan entre uno y otro dentro de un genérico principio de unidad del ordenamiento jurídico contemplado en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional –STC 59/92 y 119/92.

interpretación sistemática³⁵ de la restante normativa penal –Art. 310 del Código– y tributaria –disposiciones en materia sancionadora constituidas por la Ley 25/95 de 20 de Julio que dio nueva redacción a los Arts. 82³⁶ de la L.G.T. y por el R.D. 1930/1998 de 11.9.98 (RCL 1930/1998) y en concreto sus Arts. 16, 19 y 20³⁷– que deroga el R.D.2631/1985 de 18-12-1985 RCL 1986\176–.

³⁵ Las razones anteriores justifican en concreto proceder a una reforma del régimen de infracciones y sanciones tributarias que sintonice con la realidad social y se coordine con la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública.

³⁶ Artículo 82.

1. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

a) La comisión repetida de infracciones tributarias.

Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos.

b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.

c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

³⁷ Dichos artículos rezan:

Artículo 16. Criterios de graduación de las sanciones pecuniarias por infracciones graves.

1. Las sanciones pecuniarias por infracciones graves se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios:

a) La comisión repetida de infracciones tributarias.

b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta.

d) La ocultación a la Administración tributaria, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

Artículo 19. Utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o comisión de ésta por medio de persona interpuesta.

1. Se apreciará la existencia del criterio de graduación previsto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto cuando se utilicen medios fraudulentos en la comisión de la infracción o ésta se cometa por medio de persona interpuesta.

A estos efectos, se considerarán medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

2. Se considerará que existen anomalías sustanciales en la contabilidad en los siguientes supuestos:

a) Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por disposiciones fiscales.

b) Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

c) Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por normas fiscales, mediante la inexactitud u omisión de asientos o registros o mediante la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la cuantía en más o menos de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda represente, al menos, el 15 por 100 de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en el libro o registro correspondiente durante el período impositivo en el que se cometa la infracción.

Se apreciará que concurren las circunstancias antes descritas cuando constituyan el medio para la comisión de la infracción grave objeto de sanción.

A efectos de determinar el porcentaje de incremento de la sanción, cuando concurra la circunstancia pre-

Así el Art. 310 aún constituyendo un delito formal –no precisa de resultado– aco-ge conductas con perjuicio patrimonial cierto para la Hacienda Pública³⁸, de cuantía ne-cesariamente inferior a los 15.000.000.- de Ptas. y siempre mediando conductas cau-salmente antecedentes de la mendacidad de los datos consignados en la declaración tributaria, de lo que resulta que de no exigirse en el tipo básico un/os elemento/s aná-logos podría darse la circunstancia de que resultaren impunes conductas con un com-ponente defraudatorio cierto y penadas conductas sin dicho componente pero con ma-yor perjuicio.

Por su parte, del examen de la normativa sancionadora tributaria resulta que a di-ferencia de la normativa penal, la defraudación no es requisito de las infracciones tri-

vista en el párrafo a), dicho porcentaje se incrementará entre 25 y 35 puntos; cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo b), entre 35 y 45 puntos, y cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo c), entre 20 y 25 puntos.

3. A efectos de lo previsto en el apartado 1, se considerará que se han empleado facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados cuando los mismos reflejen operaciones inexistentes, en todo o en parte, y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción grave. No se apreciará esta circunstancia cuan-do la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados en relación con la deuda tributaria descubierta sea inferior al 10 por 100 de ésta.

Cuando concorra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 25 y 40 puntos.

4. A efectos de lo previsto en el apartado 1, se considerará que se han utilizado personas físicas, jurídicas o entidades interpuestas en la comisión de la infracción cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de los rendimientos o incrementos de patrimonio o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Cuando concorra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 35 y 50 puntos.

5. Las circunstancias contempladas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores serán apreciadas de manera inde-pendiente, determinando de forma separada el incremento en el porcentaje de la sanción que, en su caso, cada una de ellas representa.

El incremento en el porcentaje de la sanción derivado de la aplicación de este criterio de graduación se determinará por la suma de los incrementos a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando la suma de los incrementos así determinados sea superior a 75 puntos, el porcentaje de incre-mento se reducirá a dicha cifra.

Artículo 20. Ocultación a la Administración de los datos necesarios para la determinación de la deuda tri-butaria.

1. Se apreciará que concurre la circunstancia prevista en el párrafo d) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto, cuando, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declara-ciones incompletas o inexactas, se oculten a la Administración tributaria los datos necesarios para la determina-ción de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta. No obsta a lo anterior el que la Admi-nistración tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros o por declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquel al que se refiere la sanción, ni tampoco el que los da-tos omitidos figuren o no contabilizados.

No se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su de-claración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivándose la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa tributaria.

³⁸ La exigencia de que se hayan omitido o presentado las declaraciones tributarias conforme a los datos falseados determina un perjuicio cierto para la Hacienda, cuyo máximo resultará de los tipos marginales respec-tivos (48% IRPF, 35% Sociedades. ...) sobre la cuantía máxima de las bases desfiguradas -a salvo hipótesis con-cursales si el perjuicio supera los 15.000.000.- Ptas-.

butarias –cuya naturaleza es intrínsecamente de incumplimiento de un deber jurídico– contemplándose únicamente como criterio de graduación de las infracciones graves (a modo de circunstancia agravante)

Igualmente dicha normativa separa conceptualmente las conductas omisivas –comprendidas en el Art. 20 del R.D. 1930/1998– de las activas –Art. 19– y en cuanto a estas realiza en dicho artículo una interpretación auténtica de que se entiende por medios defraudatorios, construcción que se entiende puede y debe trasladarse –para dar cumplida aplicación a los principios de intervención mínima y de carácter fragmentario del Derecho Penal– a la interpretación del tipo del Art. 305.1 del Código sin especiales dificultades, significando por demás que no existen obstáculos para una interpretación cumulativa de los requisitos de la defraudación por omisión –adicionando al Art. 20 los contemplados en el Art. 19–.

Por lo cual si tenemos en cuenta la presunta unidad del ordenamiento tributario en su conjunto y que comporta admitir que el delito fiscal es materia compartida por los ordenamientos tributario y penal³⁹ y de ello, que la interpretación y aplicación de las normas –por los operadores jurídicos y en especial por los Jueces y Tribunales– debe tener en cuenta el doble entramado sustantivo, los claros pronunciamientos del legislador al promulgar la Ley 25/95 y la evidente progresividad retributiva de los ilícitos tributarios resulta claro que el entendimiento del elemento defraudación en el delito fiscal debe cohonestarse con el que cualifica las infracciones tributarias y concluir que los datos inveraces ofrecidos a la Administración deben responder entre otros supuestos a *anomalías sustanciales en la contabilidad* –de las que el propio RD no tiene inconveniente en admitir como primera y más grave la misma inexistencia de contabilidad–, *al empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados*, o a la comisión por medio de personas interpuestas tal como establece el Art. 82 LGT.

Esta lista no es agotadora pues la LGT se ocupa de señalar que estas lo son “...*principalmente...*” por lo que pueden reunir el carácter de defraudatorias aquellas otras conductas que puedan revelarse idóneas para dar soporte a la inveracidad declarada, tanto sean activas como omisivas.

c) incorporar a la declaración –o a su omisión– un elemento tendencial –de manera análoga al engaño de la estafa– consistente en errar a la Administración sobre la certeza y corrección de la declaración efectuada y a salvo de lo que resultare en definitiva de eventuales procedimientos de comprobación o inspección –que en ningún caso pueden ser entendidos como necesarios para estimar una conducta como defraudatoria–, estimando que este elemento tendencial tiene que ser entendido en términos residuales como constatación de que la Administración no posea

³⁹ Vid. Salàs Darrocha, J.T.- y García Fernández, L.- La Ley nº 5105 de 26.7.00

con anterioridad al término de prescripción de la obligación tributaria información suministrada por terceros capaz de contradecir los datos ofrecidos u omitidos por el contribuyente.

Lo expuesto debe relacionarse con la dirección legislativa expresada al principio del trabajo según la cual se incorpora –con carácter coactivo– a la contraparte de la relación jurídica o económica subyacente a la relación jurídica tributaria generada por aquella y supone primar la seguridad jurídica en relación a otras posiciones doctrinales cercanas, pues autores como Martínez Buján⁴⁰ habían aludido como defraudación a aquellos supuestos en que “...la Administración se vea obligada a realizar por si misma labores de comprobación e inspección...”

Esto nos lleva – recordando que según la teoría general del delito, la antijuridicidad tiene que ser exigida en su doble vertiente de formal y material como contraposición entre un acto y la norma siempre y como ofensa al bien jurídico protegido por aquella– a examinar las posibilidades defraudatorias del contribuyente en el marco legislativo tributario⁴¹ según la moderna evolución de este⁴².

Y desde las mismas debe constatarse que es 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 de-

⁴⁰ Martínez-Bujan, op. cit. 1999, pág. 334

⁴¹ Este marco establece como se ha indicado una serie de obligaciones formales para terceros -conformado entre otras por la Ley 33/1987 de PGE (Art.113 redactado por Ley 31/1991 de 30.12.1991), Real Decreto 338/1990 de 9.3.1990 que regula el número de identificación fiscal, Real Decreto 2402/1985 de 18.12.1985 que regula el deber de expedir y entregar factura, Real Decreto 1326/1987, de 11-9-1987, que establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CEE sobre intercambio de información tributaria, Real Decreto 1041/1990 de 27.7.1990 que regula determinadas declaraciones censales, Real Decreto 2027/1995 de 22.12.1995 (RCL 1995/3478) que regula la declaración anual de operaciones con terceros, Real Decreto 2281/1998 de 23.10.1998 que regula determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración Tributaria.

Orden Ministerial de 22.12.1999 por el que se regula el modelo 198 para el cumplimiento de las obligaciones de información acerca de determinadas operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios y una serie de obligaciones materiales como sustituto desarrollados en cada tributo -retenciones, ingresos a cuenta por retribuciones en especie,...-

⁴² En la Exposición de Motivos de dicha Ley se exterioriza por el Legislador:

“... Asimismo, dentro del contexto de lucha contra el fraude y mejora de la eficacia de la acción administrativa, se potencia la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias. En relación a lo cual se regulan de manera pormenorizada las liquidaciones provisionales de oficio que debe dictar la Administración tributaria cuando dispone de suficientes elementos acreditativos de la existencia del hecho imponible, su realización o de la exacta cuantía de la deuda tributaria. Todo lo anterior determina la introducción de distintas modificaciones en los artículos 101, 103, 107, 111, 112, 113, 121, 123 y 124, al objeto de configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros...”

clarar⁴³, 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– que alcanzan particular importancia en sede de omisión⁴⁴, zona de las conductas típicas donde como se ha visto la presunción interpretativa de fraude alcanza mayor relevancia – donde aquella primera línea interpretativa exige una específica mecánica que acompañe a la omisión⁴⁵ y a la segunda le basta con la mera omisión de la declaración e ingreso al estimar que la omisión de la declaración equivale a la conducta activa y mendaz de indicar a la Administración que nada hay a declarar .

La respuesta nos la da en parte el propio ordenamiento jurídico tributario y concretamente el Art. 20.1 del R.D. 1930/1998 ya aludido cuando anuda la sanción a que la omisión o incomplicitud de la declaración oculte a la Administración “... los *datos necesarios* para la determinación de la deuda tributaria...” de lo que resulta a sensu contrario que puede que los datos omitidos no sean necesarios, hipótesis en la que como primera opción debe entenderse que aquellos sean ya conocidos por la Administración. Ciertamente es que el mismo artículo 20 especifica con claridad que dichos supuestos de información no eximen al sujeto pasivo de su responsabilidad, pero dicho efecto debe ser puesto en cuarentena de su comparación con el cuerpo de interpretación penal al hilo del elemento engaño en el delito de estafa⁴⁶.

En este particular debe recordarse como la más moderna Jurisprudencia⁴⁷ niega virtualidad al engaño –negando que existe relación de causalidad entre el engaño y el acto de disposición y en suma el perjuicio– en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo puede tener una información cierta del alcance del negocio dispositivo con

⁴³ En esta primera campaña del nuevo IRPF la Administración ha publicitado incluso la posibilidad de obtener con carácter previo a la declaración información sobre los datos del contribuyente que ya obraban en Hacienda.

⁴⁴ También en sede de conductas activas donde es habitual el automatismo de reputar delito toda desfiguración de la cuota líquida.

⁴⁵ Bajo Fernández, M: 1987, pág.433 con cita de la STS 12.3.1985 y SAP Ciudad Real de 26.11.1982

⁴⁶ La sistematicidad de la interpretación penal ha sido puesto de relieve en relación con el delito fiscal por el Prof, Córdoba, op. cit, pág 193

⁴⁷ En esta línea se insertan varias SSTs desde la de 6.2.1989 (RJ 1989/1479) hasta las más recientes de 29.10.1998 (RJ1998/6980) y 22.6.99 (RJ 1999/5830). De la primera de las citadas y a efectos del presente se entresaca:

“... el elemento fundamental, eje o espina dorsal del delito de estafa, lo es el engaño, cuyo engaño tendrá que ser, necesariamente, **antecedente, causante y bastante**; antecedente, porque habrá de preceder y determinar el consecutivo perjuicio patrimonial, no siendo aptas e idóneas, para generar u originar delito de estafa, las hipótesis del denominado dolo “subsequens”; causante pues, el engaño, debe hallarse ligado, por un nexo causal o relación de causalidad, con el perjuicio patrimonial, de tal modo que, éste, haya sido generado por aquél; y bastante, toda vez que, en el estado actual de la evolución doctrinal, no se sigue una teoría **objetiva**, de conformidad con la cual, la mendacidad o la insidia en que radica el engaño, deben ser capaces de inducir a error a una persona medianamente diligente, avisada o perspicaz, sino que se ha adoptado una teoría **subjetiva**, la cual propugna la idoneidad del engaño, en cuanto sea suficiente para viciar la voluntad o consentimiento concretos del destinatario de la falacia, treta o argucia en que consista el mentado engaño...”.

una actitud mínimamente diligente. Y desde dicho prisma resultaría negar la existencia de delito en aquellos supuestos en que la Administración tuviere por los cauces dichos información total de las bases imposables a declarar e incluso en aquellos supuestos en los que la diferencia entre las bases así conocidas y las que en definitiva resultaren de actuaciones inspectoras o de comprobación no dieran lugar a una cuota superior a 15 millones de pesetas. Lo que se afirma por tanto es que el desvalor de acción no se agote en una antijuridicidad formal –como mera infracción formal del deber de declarar– sino que exija una antijuridicidad material. De faltar esta, se estima que con los recargos, intereses y sanciones tributarias la conducta ilícita del contribuyente resultaría suficiente y proporcionalmente castigada.

5. CONCLUSIONES

En resumen, la conducta defraudatoria exigida por el tipo incide sobre el deber de declarar de los contribuyentes y no sobre el deber de pago o ingreso y supone la constatación del falseamiento, omisión o alteración de los datos reales realizada con mala fe tributaria, exteriorizada en una conducta precedente justificadora de los datos consignados y omitidos y siempre y cuando estos fueren necesarios por no ser conocidos para que la Administración pueda liquidar la deuda tributaria. De no reunirse dichos caracteres, la liquidación que en suma gire la Administración con los recargos e intereses legalmente procedentes y la sanción tributaria que en suma pudiere imponerse retribuirán suficientemente el hecho.

A modo de conclusión, estimo que aunque la interpretación que se propone pudiese parecer una cierta desprotección del Erario Público esta imagen es superficial. Así y en primer lugar es la más concorde con las manifestaciones del Legislador expresadas en la Exposición de Motivos de la Ley 1/98 de 26 de Febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes cuando dice “ con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario...” y supone cohonestar en suma la represión de las conductas antijurídicas a los medios legales y materiales de la Administración Tributaria y es –a mi juicio y son perjuicio de lo que las estadísticas nos pudieren indicar– precisamente la que permitiría la persecución de las conductas más lesivas para la Hacienda Pública allí donde sus facultades no son tan contundentes y que como hemos visto se centran no tanto en la información para liquidar sino en la concreta exacción de la deuda tributaria.

