

LA CONSUMACION DEL DELITO FISCAL

Josep Tomàs Salàs Darrocha

Abogado. Doctorando

SUMARIO

1. INTRODUCCION
2. REGLAS GENERALES
3. REGLAS ESPECIALES

1. INTRODUCCION

Para todo delito el momento de su consumación es decisivo, bien porque suponga en propiedad el nacimiento de la responsabilidad criminal, bien el tránsito de la tentativa a la consumación y en ambos casos el inicio del computo del plazo prescriptivo, pero esta concreción alcanza en el delito fiscal una importancia señera en la medida que a su determinación se anudan junto al efecto primordial señalado otros particulares: desestimiento, posibilidad de regularización tributaria y porque como veremos su propia determinación es materia compleja en ciertos supuestos.

La consumación de los delitos no tiene reglas legales concretas limitándose el Código Penal a señalar que es punible el delito consumado, por lo que su concreción es materia residual a las reglas legales sobre la tentativa y deferida a la construcción doctrinal en sede de iter criminis y agrupados por familias en función de su estructura típica. De concepción sencilla y unánime -realización plena del tipo- la cuestión básica en el instituto es el momento en que entienda producida-. Así, Quintero y Morales distinguen, dando reglas concretas para grupo, entre delitos instantáneos, permanentes, de hábito y continuados y con idéntica técnica Muñoz Conde y García Arán por su parte distinguen entre delitos de resultado -en el que este en ocasiones se avanza por deseo expreso del Legislador-, delitos con condiciones objetivas de penalidad, delitos con-

tinuados y delitos permanentes. Por demás, ambos autores –Quintero y Muñoz Conde – cuidan de advertir que debe distinguirse entre consumación jurídica –aludida anteriormente en que han concurrido todos los elementos típicos– y material –en la que el autor consigue satisfacer la intención que perseguía–.

La cuestión pasaría por tanto por clasificar al delito fiscal en alguna de estas categorías y de dicha operación alcanzar una conclusión. Sin embargo, las particularidades de este delito relativizan esta opción obligando a un estudio mas detallado del instituto que debe a su vez desdoblarse en una serie de reglas generales y en otras de particulares como respuesta a situaciones tributarias concretas de difícil encaje en las primeras y a cuyo esquema responde el presente trabajo.

2. REGLAS GENERALES

Abundando en lo dicho, desde la consideración *prima facie* del delito contemplado en el Art. 305.1 del Código Penal como delito –en cuanto al resultado– de omisión su consumación llegaría según las reglas doctrinales examinadas en el momento en que se produzca este, esto es, el perjuicio para la Hacienda –sin perjuicio de señalar que la consumación material puede haberse producido ya–.

Sin embargo esta afirmación en si mismo no soluciona el problema por cuanto por un lado el tipo penal admite la comisión por medios activos y omisivos y por otro no da respuesta siquiera implícita a cuando se produce el perjuicio exigido. Mas que nunca y en este particular se resalta en el delito fiscal su naturaleza de norma penal en blanco partiendo de la exigencia legal que reconocen unánimemente en la Doctrina desde Rodríguez Mourullo y Bajo Fernández a Morales , Muñoz Conde y en la Jurisprudencia la STC 119/92 y las SSTs S2ª 27.12.1990 y 20.5.1996 y 23.10.1997, 25.2.1998 en cuanto a que el tipo requiere la existencia de una previa relación jurídico-tributaria y que es esta la que en su iter procedimental determinará implícitamente el momento consumativo del delito por cuanto es pacífico que el Derecho Penal no elabora un concepto propio de relación u obligación tributaria sino que toma el de la LGT de tal manera que el incumplimiento de la misma –supuesto material en suma contemplado con acotaciones por el Derecho Penal– es ontológica y cualitativamente uno y solo uno –el mismo ya lo contemplemos desde el Derecho Tributario o Penal–, conclusión igualmente afirmada por Martín Queralt y Morales Prats.

Cuestión distinta y que en nada empee a lo afirmado es que la Constitución obligue a que si el Legislador por razones de política tributaria y criminal de prevención general y especial decide anudar –decisión perfectamente plausible– a determinados incumplimientos de la obligación tributaria –los mas importantes cuantitativamente a la par que los mas severos intencionalmente por la exigencia de dolo– una pena de privación de libertad deba tipificarlos como delito o falta y deferir el conocimiento de estos

a los Jueces y Tribunales, incluso con una mandato activo de abstención de la autopotestad tributaria de la Administración, y que Doctrina y Jurisprudencia penal interpreten desde el Art. 305 NCP con un sentido penal y propio esos mismos elementos estructurales. Ello comporta tener en cuenta las normas de Derecho Tributario que regulen la cuestión y señaladamente los Arts. de la LGT. Este es el planteamiento de la STS S3ª 25.1.1992 (RJ 1992\772).

Continuando con la obligación jurídico tributaria, esta es contemplada in genere en la LGT y particularmente en cada una de las Leyes y Reglamentos sectoriales que establecen y regulan cada tributo –IRPF. Sociedades, IVA...– dualidad que cobra mayor relevancia en cuanto al procedimiento de gestión y recaudación, pues el pergeñado por al LGT –y prescindiendo por la cuasi imposible relevancia a efectos del presente de las deudas tributarias a pagar en efectos timbrados– a partir del esquema clásico de declaración del hecho imponible a la Administración, liquidación tributaria, notificación e ingreso de la deuda, ha sido desplazado a uno mas moderno recogido prácticamente en toda la legislación sectorial en el que se defiere al propio sujeto pasivo de la obligación tributaria el deber de declarar –autodeclaración o comunicación a la Admon. de los datos tributariamente relevantes– y en función del signo de su declaración el propio deber de ingresar las cuotas resultantes –autoliquidación–, sin perjuicio de que ambos momentos puedan coincidir cronológica y documentalmente.

En ambos casos en la fase del pago –o de recaudación según la perspectiva desde la que se contemple– se distingue una primera en la que este tiene lugar de manera voluntaria por el obligado y por la cuota liquida tributaria y otra ejecutiva –o forzosa– en la que junto a la cuota se insertan otros conceptos tributarios –recargos, intereses, etc.. en función de diversos supuestos– exaccionados coactivamente diferencia que tiene importantes consecuencias a efectos de la consumación del delito fiscal en la medida que dicho momento no es aleatorio ni voluntario sino que deviene determinado legalmente según la remisión del Código Penal a la normativa tributaria –con Simón Acosta en este particular–

Esta normativa se contiene en los Arts. 126 y 61 de la LGT que expresa sin mayor concreción que el pago voluntario se realizará en el plazo que la normativa establezca y que concreta en parte los Arts. 72, 20 y 86 y 87 del RGR e implícitamente los Arts. 64, 65 y 79 de la LGT cuando establece que el computo de la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias se inicia con la finalización del período voluntario, afirmación que por extrapenal debe ser tamizada vía interpretativa desde el tipo.

Es a mi juicio este abanico de momentos consumativos el que determina que la variedad de manifestaciones doctrinales al respecto, pues Córdoba Roda razona que si presenta declaración el delito se consuma el día de la presentación de esta y sino se verifica dicha presentación el delito se consuma el ultimo día del plazo voluntario. Martínez Buján-Pérez distingue entre autoquidaciones –presentada o no presentada el

día que fine el plazo en voluntaria– y tributos a liquidar por la Administración –cuando el sujeto realiza el ingreso o cuando vence el plazo para declarar si no se verifica–. Rodríguez Devesa afirma que el delito se consuma en el instante que la elusión se ha llevado cabo y no cabe la posibilidad de efectuar su ingreso ni hacer ningún tipo de rectificación a su comportamiento por parte del obligado. Rodríguez Mourullo, en el ultimo momento hábil para efectuar el ingreso. Para Muñoz Conde la consumación se produce en el momento en que se elude el pago de tributos , cantidades retenidas o que se hubieren debido retener..", pero tratándose de autoliquidaciones, con Bajo, en el momento en que la Inspección de Hacienda expide la liquidación definitiva del tributo –reputando principios de ejecución la facilitación de datos o la autoliquidación –. Simón Acosta cuando se vencen los plazos de declaración e ingreso de la cantidad defraudada.

En la Jurisprudencia se han ocupado de la cuestión diversas sentencias apreciándose una clara evolución desde las SSTS 2.3.1988 y 9.2.1991 que aludían a la fecha de la liquidación por la Administración, provisional o definitiva hasta las mas recientes de 9.3.94, 20.5.1996 que señalan para las autoliquidaciones, fecha de presentación y en caso de omisión, de expiración del plazo voluntario de presentación de declaraciones .En otras jurisdicciones, la SAP Barcelona S9ª 2.6.98 (ARP 1998/3071) y la SAP Madrid de 30.6.1999 (ARP 1999/4270) aluden igualmente al ultimo día para la declaración tributaria.

Por mi parte estimo que la determinación de la consumación debe resolverse acorde con las reglas generales sobre consumación de los delitos de resultado en sus modalidad de acción (fecha de esta) y omisión (última fecha para la acción esperada) dentro de los períodos voluntarios de declaración e ingreso, que es la solución propuesta por el profesor Córdoba y que en consecuencia debe acogerse. Es una regla sencilla y que no debería ofrecer mayores problemas– máxime cuando las diferencias con otras posiciones son mínimas. Sistematizando resulta:

a) Para los tributos con procedimiento administrativo ad hoc de liquidación:

1. Si no se presentó la declaración: día final del plazo concedido para tal deber (por ej. seis meses desde el óbito del causante en el ISD según los Arts. 67 a 69 del RISD)
2. Si se pago la liquidación girada por la Administración: día del pago
3. Si no se pago la liquidación girada : último día de ingreso en período voluntario (art. 20 y 72 RGR)
4. Si pese a haber presentado declaración la Administración no gira la liquidación el plazo correrá desde el día final del plazo que aquella tenía para liquidar.

b) Para los tributos en régimen de autoliquidación:

1. Si no se declara e ingresa la cuota, desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración e ingreso
2. Si se declara e ingresa, desde esa misma fecha

Estas reglas tienen además una ventaja adicional como es la de determinar el alcance de la cuota tributaria – o con mas concreción, de los conceptos que en la misma se incluyan– limitándolos a la cuota líquida, pues de los momentos elegidos no pueden resultar incluidos intereses, apremios, recargos o sanciones.

3. REGLAS ESPECIALES

Esto no obstante se ha apuntado la existencia en la realidad supuestos en los que la aplicación de las reglas expuestas no es clara y requieren a su vez un ejercicio de interpretación particular que debe abordarse. Entre estos puede señalarse:

a) Las declaraciones complementarias (regularización voluntaria ex plazo)

El Código Penal acoge –siguiendo la estela de la anterior L.O. 6/95– la figura de la regularización fiscal que por tal razón pasa a tener naturaleza penal –pues hasta dicho momento, contemplada en el Art. 61.2 de la LGT su traslación al ámbito penal no había sido sino fuente de inseguridad jurídica y resoluciones contrapuestas. Surge por tanto a efectos del presente estudio la cuestión del significado a efectos de consumación del delito de esta regularización. En contra de Muñoz Conde y con Morales Prats la presentación de una declaración complementaria con fines de regularización tributaria a mi juicio no interfiere en nada de lo expuesto en la medida que el delito ya se consumó según las reglas generales antevistas –según resulta para las conductas activas del contenido del Art. 116 de la LGT que dota de presunción de certeza a la liquidación presentada salvo prueba de incurrir en error de hecho y del Art. 8 RDI que no permite rectificar liquidaciones de las que resulte exceso en la cuota pagada sino es acudiendo al procedimiento aludido–.

Es precisamente tomando como premisa esa consumación según las reglas expuestas –lo que resulta implícitamente de la exigencia entre otras de que esta se verifique antes de que se interponga querrela o denuncia por un delito que no admite las formas imperfectas– que por razones de Política Criminal y Fiscal el legislador introdujo lo que para la doctrina es un supuesto de –según opiniones– de excusa absolutoria o de levantamiento de la pena en virtud de la cual no se impone sanción penal a quien regularice. Cuestión distinta es que el delito no se haya consumado en cuyo caso se podrá hacer uso del concepto de desestimiento voluntario y eficaz del art. 16 del Código Penal .

b) Las liquidaciones de la Administración Tributaria en vía de comprobación o inspección

Excluyendo el supuesto aludido y cada vez menos frecuente de primigenia liquidación por la Administración de la deuda tributaria una vez declarados los datos de hecho y entendiendo que nos referimos a los supuestos de liquidaciones provisionales o definitivas giradas por la Administración Tributaria en defecto de la del contribuyente o rectificando al alza la de este ya como consecuencia de actuaciones de comprobación formal contempladas en el art. 1 del RGIT, de actuaciones de comprobación abreviada contempladas en el Art. 121 y 123 de la LGT o de actuaciones de la Inspección de Tributos documentadas en el acta de la que dimanará in fine la liquidación definitiva, el juicio nos lleva a idénticas consideraciones que el anterior apartado: el delito se consume según las reglas examinadas en conclusiones y a efectos penales continua corriendo el plazo de prescripción desde aquél

c) Los tributos del segundo párrafo del art. 305.1

Este párrafo se refiere –concretándolo– al resultado lesivo para la Hacienda Pública en el en el supuesto de tributos periódicos. Este tipo de tributos son definidos por Martín Queralt como aquellos impuestos "... cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el Legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante se asocia una deuda tributaria distinta..."

Ejemplos típicos son el I.V.A. – Arts. 164.7 LIVA y 71.3 y 4 RIVA–, el I.R.P.F. y el IS – Art. 87 LIRPF y 146 LIS para los retenedores y/u obligados a ingresar a cuenta– que en ambos casos son deudas tributarias trimestrales o mensuales, individualizadas y distintas de las siguientes.

Esta idea de deuda tributaria distinta es básica a efectos de consumación, pues concretando el tipo el lapso temporal en el que deberá ser alcanzado el límite de 15.000.000.- Ptas y que es, el propio período generativo del impuesto. si este es superior al de un año la cantidad defraudada resulta de una única deuda tributaria, y si su período es inferior al anual la cantidad defraudada puede resultar de una o varias deudas tributarias distintas. La ratio legis –triple– es clara pretendiendo que no quede impune quien defraudare hasta 14.999.999.-Ptas en mas de un período tributario inferior a un año pero a la vez evitando la posibilidad de comisión de mas de un delito por año en este tipo de impuestos periódicos y cerrando con ello la puerta a hipótesis concursales reales o a la posible aplicación del delito continuado por términos inferiores a un año –por plazos o anualidades superiores la cuestión es otra y no se abordará aquí–. Por demás, el problema corre paralelo al de la autoría en supuestos de actuación en nombre de otro –sociedades o personas jurídicas– en las que cabe que las personas legalmente responsables no sean las mismas en cada período.

Las anteriores afirmaciones deben ser desarrolladas. Como se ha dicho, el supuesto no es propiamente un supuesto de delito continuado, pues en este –de una manera simplificada– se parte de acciones que individualmente ya son constitutivas de delito o falta para en beneficio del reo agruparlas en una sola, en tanto que en el supuesto del nº 2 del Art. 305 las acciones u omisiones agrupadas puede que individualmente no revistan caracteres de infracción y es precisamente su adición la que les confiere dicho carácter al llegar al límite típico.

Por ello la correcta comprensión de dicha regla no nos puede llevar mas allá de sus fines en cuanto a la determinación del perjuicio patrimonial causado a la Hacienda para llegar a alterar el momento consumativo que debe seguir resolviéndose conforme a las reglas generales y que en este caso alcanza su mayor expresión en sede de prescripción, pues la cuestión sometida ordinariamente a interpretación será si el computo de la prescripción debe iniciarse –según lo visto anteriormente– individualmente para cada una de las deudas tributarias periódicas o colectivamente tomando como fecha la del ultima deuda. La cuestión no ha sido abordada por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo pero si por la de otras jurisdicciones, estimándose por la SAP Cáceres de 29.1.1998 que el delito se consuma al final del período anual bajo el argumento de que cabiendo compensaciones, no es hasta dicho momento en el que se tiene certeza del quantum efectivamente defraudado y por la SAP Valencia de 13.12.1994 (APR 1994/83) que estimó que la consumación e inicio de la prescripción se producía con la finalización del plazo de presentación de la declaración resumen anual. Esta sentencia –y la línea de pensamiento que la sustenta– lo que hace en el fondo es aplicar implícitamente las reglas del delito continuado a esta construcción del tributo periódico, pero dicha operativa no tiene amparo legal en la medida que el delito fiscal no es un delito de los que ofenden el patrimonio y su sistema de determinación de la cantidad típica no se ajusta a las previsiones del Art. 74 del Código Penal.

No se puede compartir esta opinión por cuanto como se ha dicho el termino periódicos alude a la eventual o probable reiteración en el devengo completo y total del impuesto por el período fijado por la Ley –mensual, trimestral,...– pero en modo alguno a una idea de provisionalidad o pago parcial o a cuenta como si lo contempla la Ley en otras oportunidades. Ello resulta implícitamente confirmado por la facultad de compensar de un período trimestral a otro las cuotas líquidas negativas anteriores –que no las bases– pero no las positivas que deben ser en todo caso objeto de ingreso, dando si se quiere lugar a dos obligaciones, una inicial del contribuyente de ingreso y otra posterior de devolución o admisión de la compensación por parte de la Administración. De ello resulta que en ningún caso dicho párrafo permite una extensión de la prescripción trasladando acciones u omisiones acaecidas durante el año a la fecha del 31 de Diciembre, pues admitir lo contrario sería tanto como señalar un momento de consumación ope legis en modo alguno admisible, no siendo dable alterar el orden lógico del razonamiento jurídico-penal y prescindir de la valoración de la omisión, para desde el resultado estimar cuales están prescritas y cuales no. Por demás, tal operación jurídica implicaría

una interpretación extensiva –del resultado a la prescripción– prohibida por el principio in dubio pro reo de general carácter en el Derecho Penal. Aún de una manera confusa esta parece ser el razonamiento implícito en la STS de 9.2.1991 (RJ 1991/5210) a propósito de un supuesto del antiguo Impuesto sobre el Lujo y así resulta igualmente de manera analógica en cuanto que de seguirse dicha construcción podría aplicarse retro-activamente –dentro del límite anual– una legislación que dictada dentro del año fuere posterior a alguno de los períodos ya liquidados, extremo expresamente prohibido por la STC 126/1987 de 16 de Julio (FJ12º).

La consecuencia es que el delito prescribe secuenciadamente: debe principiarse por valorar las acciones u omisiones –Arts. 1 y 305.1 NCP– y si estas no están prescritas iniciar la suma de los tributos defraudados y comprobar si superan el límite de 15.000.000.- Ptas.

Esta es por demás la posición de la Jurisprudencia Administrativa y Contencioso-Administrativa que a título ejemplificativo y en sede de IVA reconoce el carácter trimestral –en general, pero también existe modalidad mensual– del impuesto y de ahí la prescripción individual de cada período, citándose entre otras las recientes Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16.1.1998, 29.1.1998, 11.2.1998, 27.2.1998, 12.3.1998, 25.03.1998, 29.4.1998, 24.6.1998, 27.1.1999, 26.3.1999 y las de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo –en las pocas ocasiones en que se reproduce el debate por cuanto reconociendo la Administración dicho efecto prescriptivo no acostumbra a ser objeto de recurso– tal y como entre otras lo hace la STSJ Castilla-La Mancha de 26.11.93 y STSJ País vasco de 16/03/1995. Esta tesis resulta por demás implícitamente confirmada por el Art. 71.7 del RIVA donde se regula el supuesto de declaraciones no periódicas, esto es, de sujetos que tan solo ocasionalmente realizan operaciones sujetas y que vienen obligadas a declarar y liquidar cuota en el trimestre en el que esta se devengue o dentro de los treinta días naturales siguientes a la adquisición –mediante los modelos 308 y 309–.

d) Tributos de vencimiento periódico y notificación colectiva

Se ha aludido anteriormente al contenido del Art. 86 del RGR como una de las normas a tener en cuenta para establecer los momentos de pago de las deudas tributarias. Este artículo recoge la existencia contemplada en el Art. 124.3 de la LGT de las denominadas "...deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva..." estableciendo –subsidiariamente a otros específicos– como plazo de ingreso de los mismos del día 1 de septiembre al 20 de noviembre de cada año.

Este sistema –en el que tras una declaración censal de alta del contribuyente las liquidaciones periódicas como se expresa se notifican colectiva y no individualmente– es un tertium genus propio a los examinados anteriormente –ad hoc y autoliquidación– pero su escasa relevancia práctica –limitado a IAE, IBI y otros tributos municipales periódicos–

dicos– determinó que no fuera incluido en las reglas anteriormente suministradas a fin de no extenderlas sin necesidad.

Esto no obstante estos tributos plantean siquiera sea a nivel teórico una interesante cuestión como es la propia existencia de delito fiscal en caso de impago. Asumiendo que en la realidad difícilmente se darán cuotas tributarias de mas de 15.000.000.- Ptas pero suponiendo que existieren –el IBI de una propiedad enorme por ej.– se afirma que no cabría hablar en tales casos de delito fiscal supuesto de impago en la medida que teniendo la Administración de antemano los datos para girar la liquidación no hay lugar para la defraudación exigida típicamente. El mero incumplimiento del deber de pago de la obligación tributaria es en todo caso posterior al elemento defraudación y que en consecuencia no se encuentra castigado en el Art. 305 del Código.

El pago tributario –sea como contribuyente 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 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 entiendo que dicho hecho no es meramente una infracción administrativa sino constitutiva de un delito de los previstos en el Art. 257 del Código Penal

Coincidiendo en este punto con Morales Prats en cuanto a la naturaleza subsidiaria y complementaria de este artículo en relación al contemplado en el Art. 305 del Código.

e) Las declaraciones recapitulatorias

Íntimamente relacionado con lo anterior, en ciertos impuestos como el IRPF, el IS o el IVA que contemplan con períodos de devengo y recaudación inferiores al año –en cuanto al IRPF como se dice, para retenedores y obligados a ingresar a cuenta– verificados el/los supuestos de declaración y/o ingreso de manera normalmente trimestral se exige adicionalmente por la Ley la presentación de una declaración resumen –ordinariamente a principios del siguiente año– que ha sido utilizada por alguna sentencia como argumento para fundamentar la consumación del delito y de ello el inicio del cómputo de la prescripción de manera agrupada y anual situando el día a quo en la fecha de presentación o expiración del plazo para presentar esa declaración resumen.

Esta construcción debe rechazarse por cuanto de la presentación de dichas declaraciones recapitulatorias no surge obligación de ingreso per se –sin perjuicio de que pueda coincidir con el ingreso de la cuota del último período del año– lo que viene implícitamente confirmado por el hecho de utilizarse modelos de declaración distintos, sin que empiece a lo dicho la eventualidad de que de las mismas pueda resultar devolución o compensación a favor del sujeto pasivo, cuya relevancia debe ser entendida a la luz de lo expuesto anteriormente en cuanto a las declaraciones–liquidaciones periódicas

f) Deudas tributarias aplazadas y/o fraccionadas

Es un supuesto mas teórico que real pero que se abordará a efectos sistemáticos. Cabe pensar en un supuesto en el que la defraudación tributaria se intente ya no por la vía de alterar las bases imponibles en la declaración u omitir esta sino por la simular dificultades económicas y que un paso para ello fuere solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de la cuota correctamente declarada, según la normativa que contempla dicha posibilidad. Ratificando lo dicho anteriormente en d) este supuesto no encajaría dentro del concepto manejado de delito fiscal y si –en su caso– en el del Art. 257 del mismo Código. Para el supuesto de no compartir esta opinión y ceñirse al delito fiscal, estimo que si la solicitud es denegada no existe variación del término consumativo y si la solicitud es estimada considero que la consumación del delito en este caso –se insiste, mediando fraude solutorio– se produce en el momento del impago de los plazos y siempre que la deuda impagada continúe siendo superior a 15.000.000.- Ptas. Todo ello teniendo en cuenta que normalmente se habrá exigido una garantía y que se procederá contra esta, pero como se ha hecho notar existe la posibilidad de que no sea aportada la garantía y no obstante se conceda el beneficio.

g) Deudas a compensar y devoluciones

Se ha aludido anteriormente a la posible existencia de deudas a compensar contempladas legalmente como medio de pago en el Art. 63 de la LGT. La cuestión básica en este supuesto es la estricta exigencia en el devengo y liquidación del hecho imponible que da a lugar a la compensación y en función de ello, descartar la habilitación de las mismas para eximir del pago de cuotas líquidas –esencialmente en tributos periódicos– en aras a previsible compensaciones y a la par estimar que en el caso de no ingreso de cuota líquida mediando compensación no nos hallamos en un supuesto típico.

En el caso de las devoluciones solicitadas a la Administración, estas no eximen del ingreso de las cuotas a que haya lugar al no insertarse el derecho a la misma como parte de la obligación del contribuyente –como era en el caso de la compensación– sino configurarse como obligación autónoma y a cargo de la Administración, que puede, si, compensar la devolución a efectuar con deudas pendientes pero no a la inversa.

h) Pagos fraccionados

Un supuesto cercano al anterior es el contemplado en ciertos tributos –IRPF, IS– como pago fraccionado y anticipado de la cuota que en definitiva resultare una vez devengado el tributo –a 31 de Diciembre–. A diferencia de la anterior esta no es una deuda tributaria definitiva por lo que se estima que en tal caso aunque la cuota a ingresar en el pago fraccionado superara los 15.000.000.- Ptas no existiría delito.

i) Las imputaciones tributarias ope legis

Se ha aludido anteriormente a como la normativa tributaria entiende nacida la obligación –devengo del impuesto– en el momento de perfeccionarse el hecho imponible con independencia de la corriente real o como agrupa aquellos situando el devengo al inicio o final del periodo acotado.

Pero aun cabe reconocer algunos supuestos en los que la normativa tributaria fija el devengo en un momento posterior y absolutamente deslabazado de la corriente real y del que es ejemplo arquetípico –y casi único– el supuesto de los rendimientos imputar a los socios de las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

Como sabemos estas sociedades imputan las bases imponibles positivas que hubieren obtenido –y abstracción hecha de si reparten o no los beneficios obtenidos– a sus socios personas físicas en proporción a su participación societaria para que por estos se incluya y tribute en la respectiva declaración por IRPF.

La razón de esta determinación es clara : evitar mediante sociedades interpuestas y en relación a ciertas actividades en la que el elemento personal es preponderante, la tributación a los tipos marginales del Impuesto de Sociedades (30, 35%) en vez del marginal (hasta el 48%) del IRPF en supuestos en los cuales lo prevalente en la actividad societaria es la aportación personal y evitar la doble imposición sobre los beneficios, dado que no se integran en la base imponible del socio los dividendos procedentes de beneficios obtenidos por la sociedad en los ejercicios en que tributó en régimen de transparencia.

Esta tributación por IRPF se realiza a opción del socio –Art.76.2 LIS– en el mismo ejercicio en el cual se obtienen las bases imponibles positivas o en el que la sociedad aprueba sus cuentas y tributa por IS por lo que cuando el socio no cumple –con un diferencial típico de mas de 15.000.000.- de Ptas– su obligación de declarar e ingresar pueden plantearse problemas en cuanto a la determinación del momento consumativo y de ello el dies a quo prescriptivo.

Estos no surgirán supuesto que el socio ejercitando su opción en cualquiera de las dos formas vistas presente su declaración por IRPF –tributando por menos o manifestando que no tiene que tributar– en el que el delito se consumará el día de presentación de esta –a titulo de ejemplo para rendimientos obtenidos por la sociedad en 1998 e imputados en el ejercicio 1999, será en la declaración a presentar entre el 1/5 al 20/6 del año 2000– pero en el supuesto omisivo de no presentar declaración surge de manera clara la cuestión relativa al ejercicio en el deba estimarse consumado el delito –sin perjuicio de señalar que la cuestión aún puede resultar mas complicada si la Sociedad Transparente tampoco ha presentado la declaración por IS y/o las notificaciones de la imputaciones–.

En mi opinión y ante la opción de momentos consumativos que se concede al presunto autor, debe reputarse consumado el delito fiscal del socio en el ejercicio en el que la sociedad obtuvo las bases imponibles positivas abstracción hecha de si ejerce formalmente o no la opción fundamentado esta opinión en un doble razonamiento.

Por un lado, partiendo de una interpretación sistemática es la opción mas concordante con la configuración de la consumación del delito fiscal que hemos venido analizando , pues, si tenemos en cuenta que la sujeción de dichos rendimientos a la tributación marginal de las personas físicas indica sin necesidad de grandes esfuerzos interpretativos que el legislador estima que quien obtiene la renta –mediante una sociedad interpuesta– es en suma la persona física. Y admitido esto, debe ser por tanto la hipótesis normal de tributación temporal de estas –el ejercicio de obtención de la renta– aquel en que se entienda consumado –en su caso y de producirse– el delito.

Y en segundo lugar y partiendo de una interpretación pro reo, porque es irrelevante que el sujeto no haya ejercitado en forma la opción para tributar en el ejercicio de obtención debiéndose estimar que la sujeción de dicho efecto al ejercicio de esta formalidad sería contrario a los derechos constitucionales a no declarar contra si mismo y a no confesarse culpable y desde la óptica del sujeto puede ser entendido fácilmente como un supuesto de autoencubrimiento, tal y como la Jurisprudencia ha perfilado dicha figura a propósito de delitos como la inhumación ilegal en relación con el homicidio previo, planteando en resumen que no puede obligarse al defraudador a comunicar a la Administración su defraudación, noción esta última que requiere algunas matizaciones en cuanto a que el autoencubrimiento no se refiere propiamente a la omisión de la declaración tributaria –que constituye en si el propio delito– sino que, partiendo de lo afirmado en el anterior párrafo es absurdo pretender obligar al sujeto que comunique a la Administración a que ejercicio corresponde su defraudación.

A modo de conclusión, señalar que la pretensión de examen de supuestos concretos se ha intentado con un ánimo ejemplificativo y no agotador –que resultaría insuficiente ante la diversidad y novedad de supuestos– lo que no excluye la existencia de otros supuestos no planteados o entrevistados pero para los que quizá puedan ser de aplicación los criterios expuestos en este sin perjuicio de las necesarias adaptaciones.

