
ESTUDIOS

EL DELITO TRIBUTARIO COMO DELITO AUTONOMO

César ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA

Catedrático de Universidad,
Abogado en J. y A. Garrigues
y Miembro de la AEDAF

Dado el número y la calidad de los análisis y los estudios que se han publicado en torno al delito tributario en sus versiones legales de 1977 y 1985¹, no está a mi alcance aportar —sin incurrir en duplicación— comentario alguno del artículo 349 hoy vigente (Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril), ni del que figura en la propuesta de modificación del Código penal², en cuanto su nueva redacción trata de corregir defectos y rellenar lagunas que vienen siendo objeto de censura y de denuncia por la doctrina y aun por la jurisprudencia con acierto y con autoridad. Sin exageración puede afirmarse que todo está dicho y escrito en espera de la respuesta del legislador.

Son bastantes los motivos que explican el que nuevamente se plantee la modificación del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y, en particular, del delito fiscal o tributario. Según acabo de anunciar no caigo en la tentación de reproducir criterios y puntos de vista que ya han sido expuestos desde las dos vertientes: la tributaria o administrativa y la penal. Pero sí estimo oportuno sugerir que la nueva descripción del ilícito tributario en el ámbito penal, no se limite a salvar imperfecciones que su vigencia ha puesto de manifiesto.

Por el contrario entiendo que ha llegado el momento de replantearse la tipificación del delito tributario y, por tanto, hay que prescindir de remiendos y bacheos que respetan una estructura básica vinculada a las infracciones tributarias del orden administrativo, que, a su vez, se sienten encorsetadas por el ordenamiento penal del ilícito tributario. No se trata, pues, de intro-

¹ En el *Manual de Derecho Penal (Parte especial)*, de Miguel Bajo Fernández, Mercedes Pérez Manzano y Carlos Suárez González, Madrid, 2.ª, págs. 595-643, queda citada la bibliografía posterior a la reforma de 1985. Antes del propio profesor Miguel Bajo en *Gaceta Fiscal*, Madrid, núm. 42, págs. 131-151. Y, por último, el muy útil trabajo «Bibliografía específica sobre delitos contra la Hacienda Pública» por M. López Requena, en *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*, Madrid, 25-6-1992, págs. 112-123.

² Ha sido divulgada por el Foro de Abogados Tributaristas (22-2-1994) con los criterios generales seguidos en su elaboración por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (16 págs.) con fecha 20-1-1994.

ESTUDIOS

ducir correcciones técnicas que indudablemente mejorarán el régimen actual, pero éste arrastrará todos los inconvenientes derivados de su subordinación o complementariedad respecto de la infracción tributaria, sin que la Administración de la Hacienda Pública se libere de los grilletes que la Ley penal le ha colocado sin beneficio para nadie. Ya querría la Administración tributaria de hoy contar con las facultades y las potestades que el Título IX (arts. 127-138) de la vigente Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, asigna a las Administraciones Públicas con arreglo a los principios básicos de la Constitución Española.

Por tanto, la presente colaboración amablemente pedida por el presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales, se propone discurrir sobre la conveniencia de replantear *ex novo* la configuración del delito tributario con arreglo al principio de mínima intervención de la tutela penal, que invoca la citada Ley 30/92 en su exposición de motivos (apartado 14). Y, a tal fin, se ofrecen reglas o criterios mediante numeración correlativa que permitan su consideración independiente.

1. El delito tributario, como en 1982 sugería el profesor Fernández Albor³, ha de ser planteado, estudiado y debatido desde la política criminal. No basta con agravar las sanciones del ordenamiento tributario como si éste confesase su impotencia para prevenir y corregir el fraude, como al parecer ha sucedido si atendemos a los razonamientos del juez Miguel Moreiras.

Sin llegar al pesimista balance que el profesor Fernández Albor formula a guisa de conclusiones, es evidente que la falta de rigor científico en la descripción y en la sistematización del delito tributario, que queda encadenado a la infracción tributaria como si se tratara de un grado más en su sanción, aconseja una reconsideración total, incluso mediante Ley Orgánica especial, con perfiles propios. Criminalizar las infracciones tributarias más graves es algo más o distinto de lo que se viene haciendo en cada nueva redacción del concepto legal del delito tributario.

2. Si se optara por la integración del delito tributario en el Código penal, ello ha de tener lugar con todas sus consecuencias, esto es, como un delito más sometido a las disposiciones que regulan las formas imperfectas de ejecución, como son la tentativa y la frustración, y, desde luego, al desestimando del sujeto activo antes de que la consumación típica se dé. Y si esto ha de ser así, es oportuno recordar que los créditos tributarios de la Hacienda Pública son indispensables a falta de ley.

De aquí el que haya de ser concebido como un delito especial propio —no común— por las características del comportamiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero la existencia del autor inmediato del delito tributario, no debe excluir la responsabilidad penal del inductor, del cómplice o del encubridor con las consecuencias que la doctrina jurídico-penal ha elaborado.

Por ello, también habrá que delimitar cuidadosamente la diferencia que existe entre la «defraudación» y el «fraude de Ley» (recuérdese el art. 6.4 del Código civil y el 24.2 de la Ley

³ «Política criminal del delito fiscal» (separata), en *Estudios penales y criminológicos*, Universidad de Santiago de Compostela, págs. 45-86.

General Tributaria), pues sea cual fuere el tratamiento que este último tenga en el orden tributario, parece que los defectos o las fisuras de la ley tributaria nunca pueden justificar su configuración como delito tributario.

3. Asimismo se ha de anotar que el sujeto pasivo (el Estado según el artículo 137 de la Constitución Española) del delito tributario, es el mandatario de la colectividad nacional, por lo que cualquier concepción de naturaleza patrimonial que se asigne al delito tributario, no puede detenerse en el Estado, en la Hacienda Pública o en el Tesoro Público, pues el perjuicio o el daño alcanza a todos los ciudadanos en la medida que la defraudación cometida con el delito tributario, ha de ser cubierta por los demás contribuyentes. Afirmar que el delito tributario es un delito contra el Erario Público no deja de ser una expresión abreviada o un eufemismo que la solidaridad de nuestros días ha de rechazar de modo terminante. El delito tributario admite una individualización ideal sin merma de su carácter público, como causante de perjuicios patrimoniales. Los principios de generalidad («todos») y de capacidad económica que proclama el artículo 31.1 de la Constitución Española, llevan a la anterior conclusión.

Se insiste en que el sujeto pasivo del delito tributario es la colectividad, si bien ésta se concreta o se institucionaliza en la Hacienda Pública (general, autonómica y local), que, al fin, es el sujeto activo en las obligaciones tributarias y el acreedor de las prestaciones que genera la exacción de los impuestos. Del mismo modo que la capacidad económica construyó no hace muchos años los impuestos con «causa», la solidaridad de hoy obliga a revisar todas las instituciones y todos los comportamientos de la Hacienda Pública como acreedora (de recursos públicos) y como deudora (en los gastos públicos).

4. El delito tributario suele ser censurado por su «génesis demagógica» en 1977 (arts. 35-37 de la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal), por lo que parece oportuno recordar algunos antecedentes en pro de su establecimiento.

Prescindiendo de propuestas suscritas por autores preocupados por el fraude tributario desigualmente distribuido, ha de ser mencionada la *Memoria* de la Fiscalía del Tribunal Supremo correspondiente al año 1972 (págs. 304-328) bajo el título: «Consideraciones sobre la delincuencia fiscal o tributaria», de la que entresacan las siguientes afirmaciones: «En cambio, en las infracciones de las leyes tributarias, en el fraude fiscal, el sujeto pasivo está precisado, técnicamente, de un modo perfecto, es la comunidad; pero para la generalidad de las personas presenta unos contornos borrosos, carece de espectacularidad y de interés. Para algunos, con la defraudación en materia impositiva "no se perjudica a nadie"; para otros sigue vigente el viejo proverbio castellano "el que roba al común no roba a ningún". Sin embargo, a nadie que piense con sensatez se le escapa que no es así y que va llegando la hora de desterrar un mal profundamente enraizado con nuestro modo de ser, estableciendo a tal fin unos tipos delictivos para reprimirlo. Claro es que no se nos ocultan las resistencias que se oponen....» Asimismo, en la *Memoria* presentada al Gobierno en la apertura de los Tribunales el día 15 de septiembre de 1976 por el Fiscal del Tribunal Supremo, se recordaba que «el fraude tributario es antisocial por cuanto afecta al principio de solidaridad» y que constaba en la exposición de motivos del Decreto-Ley 8/66, de 3 de octubre. Y se planteaban cuestiones tan importantes como la de resolver cuándo la infracción tributaria será infracción penal; la de definir la evasión, la simulación y el fraude; la de diferenciar el fraude al Fisco, el fraude a la Ley y la opción fiscal; la de analizar la elisión o remoción tributaria, y otros aspectos y característi-

ESTUDIOS

cas del delito tributario que demuestran el estado de opinión y el nivel de los estudios sobre este ilícito. Se ha de resaltar cómo se describía la tarea previa o coetánea a la criminalización del fraude fiscal⁴, etc.

Se celebraron *Semanas de Estudios de Derecho Financiero* (años 1961 y 1962) sobre el fraude, las infracciones y las sanciones tributarias y penales; conferencias y publicaciones que promovieron el advenimiento del delito tributario⁵, por lo que no puede negarse que el artículo 319 de la Ley 50/77, antes citada, fue el fruto no precipitado que reflejó el parecer de amplios sectores de la comunidad nacional, atentos a la siguiente consideración de la Fiscalía del Tribunal Supremo en 1976: «Porque la función más importante del Derecho penal no es de retribución del mal, sino de fomento de los valores éticos y políticos, promoviendo la elevación y mejora de la sociedad y de cada uno de los componentes.»

5. No se oculta que es difícil de aislar el delito tributario como en su día razonó impecablemente el profesor Marino Barbero Santos⁶, refiriéndose a los fenómenos económicos en general desde su tratamiento por el Derecho penal, pero habrá que esforzarse en construir y diseñar el bien jurídico a proteger con la autonomía que impida la transferencia de cuestiones desde el orden administrativo al penal. Hay que intentarlo pues sería lamentable que siendo la comunidad nacional la víctima del delito tributario de quienes *pueden* defraudar, no supieran los Poderes Públicos ordenar esta materia con criterios de generalidad/efectividad y de Justicia, y nos perdiéramos —como está sucediendo— en discusiones y divergencias que apasionan a tratadistas e investigadores, pero con enteros resultados a la hora de la imposición de las sanciones penales y con patente detrimento de las actuaciones administrativas.

En efecto, se advierte que muchos ciudadanos en trance de enjuiciamiento penal, prefieran contar con las garantías y a la tutoría que comporta el procesamiento penal. Distinto sería si la sociedad exteriorizase su repulsa ante la comisión de un delito tributario, pero en tanto no llega el rechazo social que tales insolidaridades —además, el incumplimiento de la Ley— debiera provocar, parece que las actuaciones judiciales —las del art. 299 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal— son menos efectivas o más diluidas que las de la Inspección de los Tributos.

Ello tal vez sea debido al pleno sometimiento del Derecho administrativo sancionador a los principios rectores al Derecho penal. Bastará que la iniciación de las actuaciones de la Inspección de la Hacienda Pública apunte la posible existencia de un delito tributario, para que el sujeto pasivo invoque los derechos que le reconoce el artículo 24.2 de la Constitución Española entre otros. No está obligado a declarar contra sí mismos, ni a confesarse «culpable». Le asiste la presunción de inocencia. Parece tener derecho a que el inspector de los tri-

⁴ Tuvieron amplia repercusión los coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos de Madrid, que se celebraron los días 24 y 25 de mayo de 1971, posteriormente editados (106 págs.) sobre «las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal» y en los que por cierto sólo A. Garrigues Walker se pronunció en favor de su establecimiento como un requisito para el buen funcionamiento del sistema de economía de mercado.

⁵ Un resumen de antecedentes legales y documentales en las págs. 711-721 de mi obra *Derecho financiero y tributario*, ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979.

⁶ «Los delitos económicos en la legislación española», separata, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, curso 1986-87, págs. 99-118.

butos actuario le informe de todos los datos y antecedentes con trascendencia en el respectivo impuesto de que disponga. Párrafos enteros de las disposiciones que establecen los deberes formales del sujeto pasivo tributario frente a la Hacienda Pública, pueden entenderse afectados por las que regulan la defensa de los presuntos inculcados ante los jueces y Tribunales de la jurisdicción penal.

Si, además, se entiende que el abstenerse de seguir el «procedimiento sancionador mientras la Autoridad judicial no dicte sentencia firme» (Reales Decretos 2.631/85 y 939/86, arts. 10.1 y 75.2, respectivamente), exige la paralización de las actuaciones comprobadoras e investigadoras de la Hacienda Pública, que no pueden confundirse con el procedimiento sancionador, es obvio que se producen consecuencias que por igual y en sentido negativo alcanzan al sujeto pasivo tributario (no se esclarece su situación tributaria y se impide la posible regularización, art. 61.2 de la Ley General Tributaria), y a los jueces y Tribunales penales que reciben expedientes sin apenas antecedentes que guíen u orienten al Ministerio público y al juez instructor.

Por todo ello, parece preferible reflexionar en favor de una mayor independencia del proceso penal y el procedimiento tributario procurando que la pena por el delito tributario tenga en cuenta la sanción por la infracción tributaria.

En cualquier caso habría que impedir que las leyes tributarias —como la disposición adicional decimotercera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, bien conocida por todos—, invada o ignore la Ley penal, vigente o no, pues con el rango de ley ordinaria no puede pretender regular en sentido alguno la materia penal (cfr. el art. 81 de la Constitución Española). Lo cual es más censurable cuando el proyecto de Ley no es dictaminado por la Comisión General de Codificación.

6. En el expresado sentido se estima que el delito tributario debe ser configurado tomando la Justicia (incluso con el adjetivo social) como bien jurídico protegido. En un Estado social y democrático de Derecho, como reza el artículo 1.1 de la Constitución Española, el delito tributario no puede quedar encerrado en el incumplimiento de la norma tributaria, cuando, además, no se ha conseguido distinguir la aplicación no correcta de la norma jurídica y la declaración de uno u otro modo falseada de los hechos. El axioma jurídico: «La ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento» (art. 6.1, primer párrafo, del Código civil), nunca podrá regir en el campo de los tributos, cuando la propia Administración tributaria confecciona las declaraciones para reflejar bases imponibles, en lugar de hechos desnudos de toda calificación jurídica, y nada se diga si se trata de las llamadas autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones.

He aquí un motivo más para que el delito tributario se evada de la gestión tributaria en su tipificación, en la que debe regir la potestad sancionadora de la Administración pública.

En este orden de ideas cabe preguntar: ¿Cómo es posible que el dejar de ingresar en el Tesoro Público, dentro de los plazos reglamentarios, la totalidad o parte de la deuda tributaria, etc., pueda ser calificado como infracción grave (art. 79.a de la Ley General Tributaria) y dicho comportamiento pueda ser cabeza de un procedimiento penal?⁷. Mientras no se dé la

⁷ Acaba de ser objeto de dura crítica desfavorable por el doctor Magín Pont Mestres, en *Gaceta Fiscal*, Madrid, núm. 118/94, págs. 127 y ss.

ESTUDIOS

debida relevancia al conocimiento de los «hechos» por parte de la Administración Pública, no podrá eliminarse de modo total la transacción en la aplicación de los impuestos, ni, tampoco, las «ficciones legales» que se presentan como «presunciones» «iuris et de iure».

También en esta línea se opina que la definición del delito tributario debiera huir de palabras equívocas o con significados diferentes según el autor o el fenómeno que se consulte o estudie. Por ejemplo, cuando el legislador se refiere a la «elusión en el pago» de los tributos⁸.

7. Naturalmente, la reforma —que no la modificación— legal del delito tributario, requerirá algún ajuste en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias. Por ejemplo, en busca de una cierta proporcionalidad en las multas a imponer en relación las previstas para el delito tributario.

La admisión de la «excusa absolutoria» en la Ley penal no deberá animar al legislador tributario a establecer, de vez en cuando, regulaciones como la ya anotada y establecida por la disposición adicional 13.^a de la Ley de 6 de junio de 1991, que tantas polémicas suscitó sin admitir que a la Jurisdicción penal asistía toda razón y todo fundamento jurídico, aunque ha de reconocer que la mejor defensa del alcance de dicha disposición adicional en el ámbito penal, se debe al profesor Fernando Pérez Royo⁹, siempre ágil y lúcido, que en 32 párrafos fija su opinión. Para mí se trata de un caso de responsabilidad del Estado legislador¹⁰.

También parece haber llegado la hora de escindir la mera gestión de los impuestos respecto de lo relativo a la calificación de las infracciones tributarias y a la determinación de las sanciones a imponer. El ejemplo de los órganos separados para la gestión y para la resolución de las reclamaciones, aboga en favor de la anterior sugerencia.

* * *

Y así tantas otras sugerencias sin sistematizar pero que, opino, pueden ser útiles si se decide incorporar el delito tributario al Código penal sin el lastre de las infracciones/sanciones tributarias previstas y reguladas en la Ley General Tributaria.

⁸ A pesar de los esfuerzos interpretativos del profesor Bajo Fernández desde su colaboración en *Gaceta Fiscal*, Madrid, núm. 42/87, pág. 131 y ss. Un impuesto también es eludido no realizando el supuesto de hecho determinante de su exacción; por ejemplo, renunciando al consumo ante un impuesto sobre el consumo cual es el Impuesto sobre Valor Añadido.

⁹ «El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13.^a de la Ley del IRPF», en la rev. *Impuestos*, ed. «La Ley», Madrid, núm. 1/94, págs. 27-35.

¹⁰ El último artículo sobre esta materia, como otros estudios anteriores, se debe al profesor Garrido Falla con el título: «A vueltas con la responsabilidad del Estado legislador: Las sentencias...» *Civitas, Revista española de Derecho Administrativo*, Madrid, núm. 81/94, págs. 111 y ss.