
ESTUDIOS

FALSEDAD DOCUMENTAL Y DELITO FISCAL

José RICARDO PALACIO
Profesor de Derecho Penal

Sumario

- I. INTRODUCCION
- II. MANIPULACION DE FACTURAS FALSAS DEL IVA
- III. CESION DE CREDITOS
- IV. PRIMAS UNICAS DE SEGURO
- V. ¿AMNISTIA FISCAL?
- VI. PAGOS FUERA DE PLAZO
- VII. A MODO DE CONCLUSION

I. INTRODUCCION

Como los Asesores Fiscales navegan frecuentemente entre los escollos del delito fiscal y de la falsedad documental, me ha parecido que podría tener interés tratar el tema del delito falsario y su relación con el delito fiscal, máxime cuando se hallan en candelero cuestiones como la manipulación de facturas falsas del IVA, la cesión de créditos y las primas únicas de seguro.

Es obvio que la falsedad documental puede ser el instrumento elegido para cometer un delito fiscal, o para encubrir su existencia.

Es también cierto que una de las modalidades del fraude de subvenciones (art. 350, párrafo primero del Código Penal) se estructura sobre conductas falsarias: el falseamiento de las condiciones requeridas para su concesión.

Existen modalidades de delitos contra la Hacienda Pública que exigen como condición típica mendacidades contables (art. 350 bis, apartados c y d del Código Penal).

ESTUDIOS

Por último, es evidente que la conducta falsaria tanto puede cometerla el particular como el funcionario público, Notario por ejemplo, que otorga un instrumento a sabiendas de que va a ser utilizado como mecanismo para la comisión de un delito fiscal.

Cabe pues concluir que falsedad y delito fiscal son, frecuentemente, compañeros de viaje.

Para adentrarnos en el tema hay que partir de una premisa inicial: toda falsedad documental implica una inveracidad, pero no toda inveracidad documentada constituye delito de falsedad. Una cosa es el delito falsario; otra el contrato simulado y otra distinta la mera manifestación inveraz materializada por escrito.

Cuando se habla de falsedad documental, aunque parezca una afirmación de Pero Grullo, lo primero que hay que fijar es el concepto de falsedad y el de documento. Y la cuestión no es tan fácil como a primera vista pudiera parecer. Prueba de ello son las vacilaciones que se observan en la Jurisprudencia a la hora de enjuiciar conductas falsarias documentales.

La dificultad del tema radica en gran parte en que no se sabe muy bien qué es lo que el Legislador español ha pretendido proteger a través del delito de falsedad. En pocas palabras, no existen criterios unánimes a la hora de determinar cuál es el bien jurídicamente protegido en el delito de falsedad, como ha puesto recientemente de relieve el Profesor Echano.

Y la determinación del bien jurídico protegido es esencial toda vez que el que sea uno u otro va a determinar en gran medida el alcance del delito falsario y el concepto mismo de «documento».

No es momento oportuno para entrar en la exposición de las diversas posturas dogmáticas que se barajan en orden al bien jurídicamente protegido en el delito de falsedad. Baste con significar que una de las opiniones científicas más aceptada es la de que, a través del delito de falsedad documental, lo que se pretende es proteger la denominada «pureza de los medios de prueba».

Si se acepta esta tesis, latente en muchas sentencias del Tribunal Supremo, se puede llegar a una doble conclusión, a saber:

1. Que no constituye «documento» en sentido jurídico-penal todo papel escrito y firmado, sino sólo aquel que es susceptible de constituir un medio de prueba y,
2. que, en consecuencia, la falsedad documental punible pudiera definirse como aquella «mutación de verdad, material o ideológica, en un extremo esencial de un documento susceptible de ser utilizado como instrumento de prueba».

Esto supuesto no constituyen falsedad documental punibles, por ejemplo, las declaraciones tributarias falsas, toda vez que éstas no tienen valor probatorio frente a la Hacienda Pública ya que ésta no atribuye valor definitivo a los datos que la declaración contiene. Dicho de otro modo, la declaración, además de no ser un acto espontáneo sino obligado, no tiene el valor de medio de prueba. En este sentido se manifiesta el grueso de la Doctrina Penal española, como por ejemplo Rodríguez Mourullo, Quintano Ripollés, Córdoba Roda, Martínez Pérez, Bajo Fernández, Pérez Royo, Boix y Ayala Gómez.

El propio Tribunal Supremo ha admitido que las falsedades ideológicas cometidas por particulares incluso en escritura pública no encajan dentro del delito de falsedad del artículo 302.4 del Código Penal, en las sentencias de 25-9-1959; 18-1-1961; 1-2-1965; 30-9-

1973 y 10-2-1992. En dichas sentencias se utilizan como argumentos para denegar la existencia de un delito falsario, razones tales como las siguientes: «las manifestaciones de las partes ante Notario (por ejemplo, falseando el precio de una compraventa para defraudar al fisco) son meros testimonios unilaterales, atípicos fuera del orden judicial»; o «las partes no están obligadas a decir verdad ante el Notario».

No faltan sentencias del Tribunal Supremo que hacen girar la existencia o inexistencia del delito de falsedad ideológica cometida por particulares en la «trascendencia ulterior probatoria y eficacia jurídica de lo que se diga» (sentencias de 24-3-1961; 3-12-1964; 5-3-1965; 24-4-1965 y 22-6-1973). Bien es verdad que ninguna de estas sentencias declarando punible la falsedad ideológica cometida por particulares, se ha referido a declaraciones fiscales mendaces.

La cuestión se complica un poco más si se tiene en cuenta que no todas las figuras de falsedad exigen los mismos requisitos; así, mientras la falsedad en documento privado exige perjuicio de tercero o propósito de causárselo (art. 306 del Código Penal), esa finalidad de perjudicar a tercero no se exige para que surja el delito de falsedad en documento público, oficial o mercantil (art. 303 del Código Penal).

Bien entendido que cuando, tratándose de falsedad en documento privado se exige ese perjuicio para tercero o ánimo de causarlo, parece evidente que cuando dicha falsedad lo que persigue es defraudar al erario público, tal falsedad es impune como tal, sin perjuicio del delito fiscal que pudiera haberse cometido a través de ella.

Por otro lado, y para lo que más adelante se dirá, convendrá recordar que en el Código Penal Español es punible no sólo la confección de un documento falso sino también su uso (art. 307 del Código Penal).

Para finalizar con estas ideas de carácter general y previo es preciso resaltar otros principios básicos, ampliamente desarrollados por el Profesor Rodríguez Mourullo, a saber:

1. Que «lo que en sí constituye falsedad documental punible no puede dejar de serlo por la circunstancia de que se utilice como medio para defraudar el erario público» y,
2. Que «los funcionarios públicos (Notarios por ejemplo) que cometieren falsedad para perpetrar o encubrir una defraudación a Hacienda responderán de falsedad, y si a través de dicha falsedad aparecen como copartícipes del delito fiscal, responderán también de éste, según su grado de participación».

Entrando ya en aspectos concretos que pueden tener más interés para el colectivo de los Asesores Fiscales vamos a hacer referencia, a continuación a tres temas de actualidad: la manipulación de facturas falsas del IVA, los problemas derivados de las llamadas cesiones de crédito y las denominadas primas únicas de seguro.

Y para darle un carácter más práctico a la exposición, en lugar de perdernos en elucubraciones doctrinales vamos a hacer referencia a diversos pronunciamientos jurisprudenciales que se han dado al respecto en el orden penal.

Vaya por delante que en estas tres cuestiones que acabamos de enumerar no existe aún Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Todos los precedentes que cabe citar por el momento son autos de Juzgado de Instrucción, de la Audiencia Nacional, o sentencias de Juzgados de lo Penal o de Audiencias Provinciales.

ESTUDIOS

Con las reservas del valor relativo que pueda tener esta «pequeña Jurisprudencia» y con la advertencia de que los criterios jurisprudenciales puedan variar de Provincia a Provincia, examinemos a continuación algunas resoluciones jurisprudenciales.

II. MANIPULACION DE FACTURAS FALSAS DEL IVA

El Auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, de fecha 25-6-1993 analiza la posible responsabilidad, a título de falsedad, de los receptores de facturas falsas del IVA *que no hayan incurrido en delito fiscal*, sentando la siguiente doctrina:

«No hay ninguna razón para afirmar que si existen falsificación de documentos éstas deban quedar impunes por el mero hecho de que vayan encaminadas a la comisión de una infracción tributaria no delictiva.»

En este mismo sentido, para el caso de que, además, se hubiese cometido delito fiscal, se dice lo siguiente:

«Lo que constituye una falsedad documental punible no deja de serlo por la circunstancia de que se utilice como medio para defraudar al erario público.»

En pocas palabras, en este último caso aprecia la existencia de un concurso ideal de delitos entre falsedad en documento mercantil y estafa.

En cuanto al emisor de facturas falsas, un Monografista del tema, Ferré Olivé estima que dicho emisor incurre en un delito de falsedad en documento mercantil y que, además, será cooperador de un delito fiscal si conoce el destino final de la factura.

III. CESION DE CREDITOS

La problemática derivada de las llamadas cesiones de crédito fue abordada por el Juzgado Central de Instrucción núm. 3 en su auto de fecha 13-1-1993. En él se resalta que se han detectado diversas modalidades operativas, como por ejemplo la ficción de intervención de personas inexistentes, irreales, o la utilización de testaferros.

En los casos en que la modalidad utilizada para instrumentalizar la cesión fue la de fingir la intervención de personas fallecidas, o aún vivientes que realmente no tomaron parte en el contrato, estima que tal conducta integraría el delito de falsedad en documento mercantil.

El Profesor Berdugo afirma que en estos casos el cliente será, además, autor de un delito fiscal si la defraudación supera los cinco millones de pesetas, y que el Banco acaso pudiera ser responsable como inductor de un delito fiscal.

IV. PRIMAS UNICAS DE SEGURO

El hecho al que voy a referirme fue enjuiciado por el Juzgado de lo Penal de Logroño y la sentencia dictada por éste (31-3-1992) resultó posteriormente confirmada por la Audiencia Provincial en sentencia de fecha 1-7-1992.

Los hechos objeto de debate, sintéticamente, fueron los siguientes: cierta empresa concertó, a través de una determinada entidad bancaria, una serie de primas únicas de seguro designando como beneficiarios de las mismas a los trabajadores de la citada empresa, *sin que éstos lo supiesen*.

Llegado el vencimiento la empresa cobró el importe de las primas únicas, ocultando este hecho a los trabajadores beneficiarios.

Fueron encausados y condenados como autores de un delito continuado de falsedad en documento mercantil el Director del Banco y el Gerente de la empresa.

El tema no pudo llevarse al Tribunal Supremo ya que, por la naturaleza del delito acusado, éste no tenía acceso a la casación.

No se planteó siquiera la existencia de un posible delito fiscal al haber regularizado la empresa su situación con la Hacienda Pública.

V. ¿AMNISTIA FISCAL?

Emparentado con todos estos problemas de opacidad fiscal está la cuestión de la eficacia liberatoria, de cara al delito fiscal, de la compra de deuda pública especial al amparo de las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley del Impuesto sobre el Rendimiento de las Personas Físicas, de 6 de junio de 1991.

¿Contemplan dichas disposiciones adicionales una especie de «amnistía fiscal»? no parece ser éste el criterio de los órganos jurisdiccionales superiores que hasta el momento se han pronunciado sobre el tema.

En efecto, si bien el auto del Juzgado Central de Instrucción núm. 3, de fecha 13-1-1993 y la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Lérida, de 9-3-1993, mantuvieron la doctrina de que «quienes hayan regularizado su situación al amparo de las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley de 6-6-1991 no incurrir en delito fiscal», tal criterio ha sido revocado por la sentencia de la Audiencia Provincial de Lérida, de fecha 15-7-1993 que sentó la doctrina de que «no es admisible para la Sala que con la expresada disposición adicional 13... se pretendiera otorgar una amnistía fiscal indiscriminada y general que llegaría a comprender los supuestos de delito fiscal cometidos varios años antes». En igual sentido se pronunció el auto de la Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, de fecha 25-6-1993. Criterio contrario a la amnistía fiscal que es defendido por un Monografista del tema: el Profesor Berdugo Gómez.

De esta exposición jurisprudencial que se acaba de hacer pueden obtenerse las siguientes conclusiones:

1. No existe aún doctrina del Tribunal Supremo al respecto.
2. Cabe, por ende, esperar criterios jurisprudenciales dispares de las diversas Audiencias Provinciales.
3. Incluso dentro del mismo territorio jurisdiccional existen opiniones divergentes entre los órganos judiciales inferiores y los superiores y
4. en consecuencia, es pronto para aventurar cuál será la Jurisprudencia dominante.

ESTUDIOS

De momento nos hallamos en esa fase de inseguridad que caracteriza la «justicia de fronteras».

VI. PAGOS FUERA DE PLAZO

Y para finalizar esta exposición, aunque sea un añadido exótico, dos palabras nada más sobre la eficacia del pago del impuesto fuera de plazo en orden a la liberación de las responsabilidades por delito fiscal.

El tema se emparenta con la ardua cuestión, doctrinalmente discutida y diversamente resuelta, de cuándo se entiende consumado el delito fiscal.

Ferreiro sostiene que si el pago del impuesto, aun fuera de plazo, se produce sin requerimiento previo de la Administración, no hay delito fiscal.

Por su parte, Bajo, Boix y Suárez sustentan la tesis de que la consumación del delito fiscal se produce en el momento de la determinación de la deuda por la Administración; consecuentemente, mantienen que «el pago espontáneo hecho en fecha anterior supone una tentativa desistida espontáneamente y por ende una conducta no punible».

La Junta de Fiscales de Sala del Tribunal Supremo mantiene el criterio de que «no comete delito fiscal quien paga antes de ser requerido formalmente por Hacienda».

En sentido contrario Berdugo sustenta el criterio de que «el delito fiscal se consuma al transcurrir el plazo hábil para realizar la declaración tributaria, o las prórrogas que se establezcan». «El pago, a partir de ese momento, sólo puede dar lugar a la atenuante de arrepentimiento espontáneo, si concurren sus requisitos.»

En esta materia existen cuatro precedentes jurisprudenciales: los Autos de la Audiencia Nacional de fecha 25-7-1993 y 17-1-1994 y la sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de fecha 24-3-1988, confirmada esta última por el Tribunal Supremo en sentencia de 9-2-1991.

Para la Audiencia Nacional (Auto de 25-7-1993) «iniciada la actividad recaudatoria por la vía de apremio o de la constatación del fraude y una vez abierta causa penal, el pago fuera de plazo sólo puede dar lugar, y discutiblemente, a la atenuante analógica de arrepentimiento espontáneo».

En el mismo sentido de que la regularización fiscal voluntaria no excluye el delito fiscal se pronuncia el Auto de la Audiencia Nacional de fecha 17-1-1994.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño, de fecha 24-3-1988, ulteriormente ratificada por el Tribunal Supremo declaró que «cuando la recaudación del Impuesto se efectúa a través de una autoliquidación, la consumación del delito se produce con el vencimiento del plazo establecido reglamentariamente para su práctica», si bien añade a continuación que «podría tenerse en consideración que el cumplimiento de la obligación tributaria una vez transcurridos aquellos plazos hubiera podido representar la correspondiente exculpación... *si se hubiera producido de forma espontánea*» (lo que no ocurrió en el caso de autos).

En resumen, después de toda esta exposición, vista la disparidad de criterios doctrinales y jurisprudenciales, uno siente la tentación de terminar esta intervención con la socrática frase de «sólo sé que no sé nada», lo cual ya es saber algo.

VII. A MODO DE CONCLUSION

Lo que estas vacilaciones científicas están poniendo de relieve es la necesidad de una nueva regulación del delito fiscal en este punto.

En este sentido, se estudia la adición al artículo 349 del Código Penal de un nuevo párrafo del siguiente tenor:

«Quedará exento de responsabilidad criminal el que regularice su situación tributaria sin tener conocimiento formal de cualquier actuación administrativa o, en el caso de no mediar dicha actuación, antes de que el Ministerio Público interponga querella o denuncia contra él dirigida, en relación con las deudas tributarias a que se refiere el apartado primero de este artículo.»

En definitiva, lo que pretende instaurarse es una especie de excusa absolutoria, más o menos semejante a la ya existente para el delito de emisión de cheque en descubierto.

Si esta disposición llegara a entrar en vigor, gozaría de carácter retroactivo al tratarse de una ley penal favorable al reo.

La solución parece sensata pues en materia de delito fiscal debe imperar un cierto pragmatismo penal, por razones de utilidad.

No se olvide el dicho «al enemigo que huye, puente de plata».