

El delito fiscal y el de apropiación indebida.

Antolín VELASCO SANZ

Abogado y Economista
Ex-Presidente de la A.E.A.F.

EL DELITO.



La aplicación del delito fiscal en nuestro país ha atravesado por diversas vicisitudes, que ponen de relieve su dificultad de implantación en un medio poco proclive al mismo.

Desde su regulación como tal por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, hasta su inclusión como figura delictiva en el Código Penal, por la Ley 2/1985, de 29 de abril, que reforma éste, solamente se dictaron por los tribunales trece sentencias que le afectasen, de las cuales únicamente tres fueron condenatorias.

Para justificar este rechazo de los agentes sociales en general al delito fiscal, se han dado numerosas razones: desde la falta de concienciación del ciudadano, hasta la resistencia de las instituciones jurídicas a sancionar adecuadamente las conductas tendentes a eludir el pago de impuestos.

Quizá los motivos por los que la aplicación del delito fiscal se ha visto condicionada, tengamos que buscarlos en razones más objetivas, cuales son



estudios

la ambigüedad de la legislación anterior, que se mostró ineficaz para perseguir las conductas defraudatorias en la mayor parte de los casos, y la necesidad de que se agotase la vía administrativa para iniciar la acción penal, lo que daba lugar a situaciones dilatorias que podían desembocar en la prescripción.

También la legislación actual contiene obstáculos que dificultan el procedimiento sancionador del delito fiscal. El juez, para poder actuar, necesita como requisito previo la determinación de la cuota defraudada, cuestión que exige una interpretación para decidir si su resolución corresponde a los propios jueces penales o a los órganos competentes en vía administrativa, lo que, según el profesor Bajo Fernández, no está claramente definido, aunque en la Administración tributaria exista una tendencia a no esperar a la incoación del acta para remitir el expediente al ministerio fiscal, sino hacerlo en cuanto se aprecia la posible existencia del delito.

Sin embargo, dice el mencionado profesor, con ello no se soluciona el problema, ya que el juez sigue teniendo la potestad para interpretar que esto es una cuestión prejudicial, suspendiendo el procedimiento y remitiendo el expediente a la Administración para que ésta decida.

Lo que sí está perfectamente claro es que, en respeto al principio "nom bis in idem", la Administración debe de abstenerse de seguir procedimiento sancionador hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme. Así lo determina el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

De lo expuesto se desprende que, a la espera de lo que las reformas del Código Penal y de la Ley General Tributaria puedan dar de sí, en la actualidad la aplicación del delito fiscal tropieza con numerosos inconvenientes, a los que cabría añadir los relacionados con el criterio de temporalidad que la sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de febrero de 1989, ha introducido en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

EL DOLO.

En nuestro ordenamiento positivo, el delito fiscal está regulado en el Título VI del Código Penal, a través de los artículos 349, 350 y 350.bis, bajo la rúbrica general de "delitos contra la Hacienda Pública".



estudios

Como el análisis de todo el Título haría que este estudio excediera de los límites habituales de esta clase de trabajos, vamos a incidir fundamentalmente en el primero de ellos, el 349, que es el que perfila la figura del delito fiscal propiamente dicho. El 350 se refiere a una forma concreta de cometerlo: la obtención de subvenciones o desgravaciones con falsedad, ocultación o incumplimiento de las condiciones establecidas. Y el 350.bis, a las manipulaciones contables, a través de incumplimientos, falseamientos, duplicidades u omisiones.

Defraudar es causar un perjuicio patrimonial a un tercero, valiéndose de dolo o engaño. Cuando este tercero es la Hacienda Pública, ya sea estatal, autonómica o local, el perjuicio se traduce en un lucro cesante para la misma, ya que o deja de percibir los tributos que le corresponden, o paga unos beneficios fiscales improcedentes.

La comisión del delito exige la existencia de dolo, consistente en la voluntad de defraudar a la Hacienda Pública lo que a ella le corresponde a tenor de lo establecido en la legislación específica de cada tributo.

A pesar de que la doctrina es unánime en considerar el delito fiscal como un delito de resultado, de tal manera que para su consumación se exige la existencia de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 (la famosa de Lola Flores) lo denomina delito tendencial, como sucede —dice— con los llamados delitos económicos, cuyo propósito es el ánimo de lucro o “*animus defraudandi*”, que pasa a convertirse en un elemento subjetivo esencial del mismo. En el caso de autos —dice en otro considerando la misma sentencia—, *“la procesada era perfectamente conocedora de la antijuridicidad de su comportamiento, que llevó a cabo con el fin de eludir el pago del impuesto a que venía obligada”*.

De aquí se deduce que a la característica de ser un delito de resultado, que produce un quebranto patrimonial al erario público, debe añadirse la de intencionalidad en el sujeto que lo comete, con conocimiento claro de que está quebrantando una norma y ocasionando un perjuicio, lo que requiere raciocinio y desarrollo del ardid o la maquinación, en cuyo momento, y no cuando se consuma la falta de pago o la obtención del beneficio indebido, es cuando el contribuyente realiza la acción fraudulenta.

El profesor Bajo Fernández, al que ya nos hemos referido anteriormente, añade precisiones que perfilan el concepto de dolo o ánimo de defraudar. Dice que en el ámbito de los delitos económicos, y más concretamente de los que van contra la Hacienda Pública, *“la conciencia de que se está haciendo algo ilícito es algo que se deriva exclusivamente del conocimiento de la norma”*. En otros ámbitos del Derecho —añade—, como son

estudios

los tradicionales del Derecho Penal, *"la conciencia de que se está haciendo algo ilícito pertenece a la cultura elemental de cualquiera"*. *"Si una persona mata a otra, sabe que está haciendo algo malo, prohibido por la ley, ya que es algo que se encuentra en el bagaje cultural que ese sujeto recibe desde el comienzo de la vida."* Lo que no está en ese bagaje cultural son la mayoría de las normas que definen los delitos económicos y fiscales que, en gran parte de los casos, requieren un conocimiento específico para poder imaginar que sean constitutivos de delito. Continúa el profesor Bajo: *"Por lo tanto, debe de concluirse, en relación con los delitos económicos y contra la Hacienda Pública, que quien no conoce la norma tributaria puede estar en el error y debe de admitirse ese error como excluyente de responsabilidad criminal."*

Criterio que está en la línea del que mantiene la sentencia de 27 de diciembre de 1990, ya aludida, y en general, del contenido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, la sentencia de 12 de mayo de 1986, de la que fue ponente el magistrado Sr. Vivas, dice: *"Lo relevante en el delito fiscal es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias, con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos, con la evidente intención defraudatoria consiguiente."* La de 2 de marzo de 1988, cuyo ponente fue el magistrado Sr. Moyna Ménguez, refiriéndose también al dolo, dice que debe de *"abarcarse, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, muy patente en la redacción legal, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación"*.

Otro concepto que la jurisprudencia ha dejado aclarado definitivamente es el de si cabe la defraudación y, por tanto, el delito fiscal, por simple omisión.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 y 12 de marzo y 12 de mayo de 1986, del mismo ponente que la última que hemos citado, el Sr. Moyna Ménguez, determinan que *"una reiterada doctrina jurisprudencial ha otorgado a las presunciones legales del artículo 319 del Código Penal (hoy derogado) una significación meramente ejemplificativa, aceptando paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio, y por esta vía se suscita como posible la construcción del concepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o 'mise en scene' que parecen ser consustanciales, comportamiento omísico que reviste singular importancia, por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e incluso la liquidación"*.

estudios

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988, del mismo ponente, cuando afirma: *“Es patente que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto totalmente, no debe de ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido, advirtiéndose en ambos casos una falta de verdad o de actitud engañosa.”*

Resumiendo, cabe afirmar que requisito fundamental del delito fiscal es la existencia de dolo, entendiendo por tal la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se cause a la Hacienda Pública, en cualquiera de sus esferas, un perjuicio que exceda de cinco millones de pesetas.

Otro importante requisito es el conocimiento de la existencia de una obligación tributaria, no a nivel técnico, sino simplemente del que corresponde a un profano.

LA ACTUACION.

La defraudación puede producirse por activa o por pasiva, esto es, mediante una maquinación que anule o modifique la tributación, o fingiendo circunstancias que, como consecuencia de su falsedad, posibiliten el logro de beneficios fiscales o reducciones en las cuotas a pagar, que en otro caso no se producirían.

Como dice la sentencia de 27 de diciembre de 1990, la elusión en el pago de impuesto puede conseguirse *“no declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilístico, indispensable, como corresponde a un Derecho penal basado en la culpabilidad”*. Añade más adelante: *“El delito fiscal puede ser cometido bien por completa omisión de la declaración, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera la que supone un mayor grado de reprobabilidad penal, ya que representa un máximo frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada.”*

La referencia que hace el primer párrafo del artículo 345 al disfrute indebido de beneficios fiscales debe saber distinguirse de la del artículo 350 por obtención de subvenciones o desgravación públicas con falseamiento de las condiciones requeridas para ello, lo cual reviste clara importancia si se considera la delimitación cuantitativa que hacen de lo que puede ser delito, cinco millones en el primer caso y dos y medio en el segundo.

Partiendo de la base de que en cada uno de los tres artículos que configuran los delitos contra la Hacienda Pública se tipifica una modalidad



estudios

de los mismos, cabe pensar, partiendo de su literalidad, que en el artículo 349 se incluyen todos los que atentan contra los beneficios adscritos de una forma directa al ámbito tributario, mientras que el artículo 350 comprende los que, como las subvenciones, afectan a los beneficios concedidos por las Administraciones públicas, pero no de carácter directamente tributario.

LA CUANTIA.

Para que la infracción cometida se convierta en delito, ha de exceder de cinco millones de pesetas.

La forma de computar este importe es distinta, según se trate de tributos que se devenguen periódicamente o en un sólo acto, como, por ejemplo, lo son, respectivamente, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el de Sucesiones.

En los primeros, la cuantía de cinco millones debe corresponder a cada período fiscal, sin que puedan sumarse los de dos o más, de tal manera que si se investigan varios ejercicios y en cada uno de ellos lo defraudado supera los cinco millones, se dará un delito por cada período.

En los segundos, esta cuantía debe de corresponder a cada liquidación considerada aisladamente, esto es, la que corresponda, por ejemplo, a una compraventa de inmuebles y al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales que recae sobre la misma.

La calificación debe hacerse por la cuantía de lo impagado o, en su caso, del beneficio fiscal disfrutado indebidamente, que comprenderá la cuota, tal como está definida en el artículo 55 de la Ley General Tributaria, y los recargos legalmente exigibles a que se refiere el artículo 58.2.a) del mismo texto legal, pero nunca el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias que, además de ser consecuencia y no causa de la defraudación, no forman parte de la cantidad calculada en el momento de la liquidación y no integran el fraude propiamente dicho, sino que se derivan de él.

Por otro lado, la liquidación sobre la que se calcule la suma defraudada debe ser la definitiva, pues sólo en ésta es posible determinar la cuantía final y, por diferencia con la ingresada, el importe del fraude cometido.



estudios

LA PENA.

La pena prevista por la norma que examinamos es la de prisión menor y multa, que puede ir desde el mismo importe de lo defraudado hasta su séxtuplo.

A estas penas debería de añadirse la recogida en el último párrafo de los artículos 349 y 350, que consiste en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial, y del derecho de gozar de beneficios e incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.

LA RESPONSABILIDAD.

Una cuestión a la que no acertamos a sustraernos, porque ha cobrado gran importancia desde que la nueva Ley de Sociedades Anónimas la ha dado más duro tratamiento, es la de la responsabilidad que corresponde a los administradores de las sociedades.

El artículo 15.bis del Código Penal determina que, en el caso de personas jurídicas, la pena debe de imponerse al que realice la actividad defraudatoria y tenga cargo de dirección en la entidad. Y ello porque las personas jurídicas son criminalmente irresponsables.

Aclarémoslo con un ejemplo: Hay un delito que consiste en librar cheques sin fondos, y la pena debe de imponerse al librador de los mismos. Si quien los libra es una persona jurídica, tendría que ser ella la penalizada, pero como esto es imposible, la pena deberá trasladarse a una persona física dentro de la entidad, que no tiene el carácter de librador. Dilema que resuelve el artículo 15.bis del Código Penal al establecer que la pena debe de imponerse a quien realice la actividad constitutiva del fraude.

Véase que con ello se atiende a un hecho de carácter objetivo: el de quien actúa y tiene cargo de responsabilidad —en el caso a que nos hemos referido, a quien haya firmado el cheque librado sin fondos—, por lo que de una forma directa no se apunta al administrador, a quien sólo alcanzará la pena en tanto en cuanto haya sido él el firmante del documento fraudulento.

Con ello se aplica lo que el profesor Bajo Fernández denomina “criterio de equivalencia”, consistente en buscar dentro de la entidad una persona física que haya obrado de tal modo que su comportamiento equivalga al que es merecedor de la sanción.

Para concluir, podemos afirmar que cuando se comete un delito por una persona jurídica, el juez no busca necesariamente a su administrador



estudios

para sancionarle, sino a la persona que lleve la dirección real de la sociedad en el sector de actividad en el que se haya producido el delito que, frecuentemente, puede ser su administrador, pero no necesariamente.

Si se trata de delitos por omisión, como puede ser el de no haber presentado determinadas declaraciones fiscales, debe darse además el requisito de que exista posibilidad de evitar el hecho delictivo, porque si el acusado no hubiese podido hacerlo, no se le puede imputar responsabilidad. También que exista una obligación específica de carácter jurídico de actuar en un determinado sentido, sin que sirva la genérica, por ejemplo, de no delinquir.

Esta opinión, que es defendida con autoridad por el profesor Bajo Fernández, se ha visto confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988, que establece: *"El Presidente del Consejo de Administración, dentro del organigrama típico de la sociedad anónima, parece que habría de quedar al margen de la responsabilidad que se exige en el caso de un delito fiscal, al recaer ésta normalmente en quienes ostentan funciones directamente ejecutivas; pero en el caso se le concedieron amplias facultades respecto a la disponibilidad de medios económicos y administración de la entidad, de suerte que las funciones ejercidas, sustituyendo a quien acumulativamente ejercía las de Presidente y Consejero Delegado, fueron las de una efectiva administración de la empresa, para atender y resolver una situación de desequilibrio económico y financiero que ponía en grave riesgo la supervivencia de la sociedad."*

En otro apartado de la misma se determina que el delito de elusión de impuestos por omisión de la declaración era conocido por el acusado a través del Balance de Situación y el avance de la cuenta de explotación, que reflejaban la deuda tributaria que arrastraba la sociedad y, sin embargo, *"conocedor de los hechos, había dejado transcurrir todos los plazos reglamentarios para la declaración del tributo, alcanzándose durante su gestión el nivel cuantitativo que transformaba la infracción administrativa en delito fiscal, dentro del plazo anual que da unidad a las cuotas parcialmente defraudadas"*.

Como se aprecia, esta sentencia corrobora las opiniones del Sr Bajo Fernández, tanto en lo que se refiere a la responsabilidad de los administradores, que incurren en ella por ser los ejecutores de los actos defraudatorios y no en razón al cargo que ocupan, como por ser conocedores de la omisión cometida y no haberla impedido.



estudios

LA APROPIACION INDEBIDA.

El delito de apropiación indebida, que regula el artículo 535 del Código Penal, determina que: *"Serán castigados con las penas señaladas en el artículo 528 —de arresto mayor a prisión mayor, según cuantía y circunstancias agravantes que concurrieren en el caso— los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efecto o cualquier otra cosa mueble que hubieren recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negasen haberlos recibido."*

Este delito suele producirse en el ámbito del Derecho tributario cuando, quienes estén obligados a la retención de impuestos en los pagos que efectúen a los sujetos pasivos de los mismos, no ingresen después las cantidades retenidas en la Hacienda Pública. Los casos más característicos quizás sean las retenciones por trabajo personal y rentas del capital.

Son requisitos necesarios para que el delito se produzca, que el objeto de que se trate, que ha de ser dinero o bienes muebles, se posea a título de depósito, comisión, administración o cualquier otro que otorgue su tenencia sin atribuir su dominio; que el poseedor aproveche la posesión para convertirla en propiedad de forma ilegal; que exista un perjuicio para el sujeto pasivo o un tercero; y que el comitente actúe con ánimo de lucro determinante de culpabilidad.

El primer problema que se plantea es si quien retiene y no ingresa cantidades correspondientes a la Hacienda Pública comete un solo delito, el de apropiación indebida, o también el fiscal propiamente dicho.

La respuesta debe de ser negativa, ya que el artículo 68 del Código Penal exige en estos casos la calificación por un solo delito: el que aplique mayor sanción. Además, en los casos más característicos ya mencionados: retenciones por trabajo personal y capital mobiliario, no existe cuota, por lo que al referirse el delito fiscal a falta de ingreso de cuotas, existiría una dificultad adicional para aplicarlo.

Por otro lado, habrá que distinguir entre las retenciones efectivamente practicadas y las que no lo han sido.

En el caso de que exista retención, si el pago de lo retenido debe realizarse y no se hace porque se destine a finalidad distinta del ingreso en el Tesoro Público, parece claro que estaremos en un caso de delito de apropiación indebida.

Si, por el contrario, la retención no se ha practicado, no podrá darse éste y sí podríamos estar en el de un delito contra la Hacienda Pública, por incumplimiento de una obligación tributaria, siempre que, como es natural, su importe excediera de los cinco millones de pesetas.



estudios

Otro caso a considerar es el del contribuyente que repercute el impuesto, lo cobra y no lo ingresa, como ocurriría en el IVA. La falta de ingreso del impuesto retenido se equipararía a las retenciones practicadas y no ingresadas, y estaríamos ante un delito de apropiación indebida. Si la repercusión no se hubiere efectuado, estaríamos, en cambio, ante un delito fiscal. Pudiéndose dar aún otro caso: el de la repercusión indebida del impuesto, que sería constitutiva de un delito de estafa.

Es importante destacar que existe jurisprudencia que ha exonerado a los contribuyentes acusados del delito de apropiación indebida, apoyándose en el llamado estado de necesidad. Así, la sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo, de 22 de octubre de 1983, apoyada en la del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1980, establece que *"el administrador de la sociedad en ningún caso dedujo efectivamente las retenciones del salario a sus empleados, ni se adueñó de ellas, las incorporó a su patrimonio o dispuso de las mismas, dándoles un destino distinto al procedente, cual sería su ingreso en el Tesoro, sino que, por el contrario, ante la angustiosa situación económica de la empresa y su carencia total de tesorería y recursos, lejos de realizar unas deducciones o descuentos imposibles, consiguió ir pagando con notorio retraso y tras denodados esfuerzos los salarios de sus trabajadores, comprometiendo incluso, hasta el máximo, todo su patrimonio personal, en garantía de los débitos de la sociedad y con la finalidad de conseguir así la supervivencia de la empresa, sin que en ningún momento llegara a disponer de las pesetas que se le imputan como apropiadas, supuesto éste totalmente imposible, por lo demás, pues nadie puede apropiarse de lo que no tiene existencia real"*.

Cierto que en este caso las circunstancias que en él concurrían ponían en evidencia la inexistencia del ánimo defraudatorio y de un estado de necesidad derivado de una crisis financiera.

Para otros supuestos, no tan claros, el Tribunal Supremo no aprecia, en cambio, el estado de necesidad, tal como ocurre en la sentencia de 2 de marzo de 1988, en la que se afirma: *"No está justificada y sólo a título de defensa es admisible, la incompatibilidad entre el abono de las cuotas del impuesto y la necesidad de atender al salario de los trabajadores, porque para las empresas contratistas de obras de suministros, el ITE era un cargo sobre el importe facturado que tenía un acreedor específico, el Tesoro Público, en definitiva, no es posible mostrar el conflicto o colisión de dere-*



estudios

chos o de bienes en que se asienta el estado de necesidad que sugiere el recurrente.”

Entre ambas situaciones, habrá sin duda una casuística a analizar en cada supuesto para saber si es de aplicación el estado de necesidad o no. Baste simplemente que quede aquí apuntada dicha posibilidad para que pueda ser utilizada en los casos en que se estime procedente.

