

CONSIDERACIONES SOBRE EL DELITO FISCAL EN EL CODIGO ESPAÑOL^(*)

Ignacio Berdugo Gómez de la Torre
Rector de la Universidad de Salamanca
España

Las recientes reformas al Código Penal Español, han significado una serie de modificaciones a la forma de concebir instituciones jurídicas relativamente nuevas, las cuales en el texto anterior, no recibían un trato acorde a las exigencias de la realidad económica y social.

Así, los delitos fiscales eran conceptualmente asimilados a la categoría general de otras formas delictivas, las cuales por sus rasgos caracterizadores y su enfoque particular -sin tomar en consideración la perspectiva del Derecho Tributario y del Derecho Financiero- distorsionaban la lógica propia de los delitos tributarios.

El autor realiza un análisis de las normas pertinentes dejando asentados sus puntos de vista respecto a diversos aspectos relacionados al delito fiscal. El tema del error, de la relevancia del comportamiento omisivo, de la relación entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo, entre otros, son abordados con dominio y autoridad en la materia.

1.- Constituye un lugar común a la hora de justificar reformas recientes de nuestra legislación penal, o de reclamar las aún pendientes, recordar que el vigente Código Penal es en sus bases el Código de 1848, que responde, por tanto, a las exigencias de Estado Liberal, asentado sobre unas relaciones económicas de la España preindustrial de la época de Isabel II y que, en ningún caso, se acomoda a las exigencias que impone un Estado que interviene en la realidad económica y social, y al que se asignan funciones en la misma.

Un importante exponente de los intentos de adecuar el contenido del Código Penal a la actual realidad económica, ha sido la incorporación al mismo de nuevos bienes jurídicos. Unas veces a través de la reinterpretación de viejas figuras delictivas -propugnada por la doctrina y por los tribunales- y otras, las más, a través de la reforma de la propia legislación penal. Un exponente de esta tendencia, ha sido la utilización del ordenamiento punitivo frente a las defraudaciones tributarias, que se lleva a cabo mediante sucesivas reformas del Código Penal: la de 1977, que introdujo el delito fiscal; la de 1985 que deroga la anterior e introduce los denominados delitos contra la Hacienda Pública; y finalmente la de 1995 que modifica el contenido de la anterior e incorpora a la tutela penal, los intereses estatales que engloba la Seguridad Social. Algún autor subrayó el valor conceptual y simbólico que tenía la inclusión dentro del Código Penal de estos comportamientos como delictivos. Indudablemente poseen tal valor, respecto a un Código Penal que históricamente -hasta aquel momento- había prácticamente

* Agradecemos al Dr. Carlos Caro por proporcionarnos el presente artículo para su publicación.

reducido la protección de intereses de contenido económico, a la protección de la propiedad privada, y respecto a una sociedad en la que la denominada "conciencia fiscal", se caracterizaba precisamente por su ausencia.

Este punto de partida - la utilización en este ámbito de la respuesta penal - puede afirmarse que, en la actualidad, es unánimemente asumido por la doctrina penal. Pero, en su desarrollo se introducen múltiples matizaciones que hacen referencia, en primer término, a la extensión y a la intensidad de la intervención penal y, en segundo término, a profundas discrepancias en la interpretación de muchos de los nuevos preceptos.

Las discrepancias de carácter técnico arrancan del ya mencionado origen histórico y social del Código Penal, en gran medida acusado en las construcciones doctrinales de la denominada parte general, pues son instrumentos que emanan de la interpretación de otras figuras delictivas, en especial las referidas a bienes jurídicos individuales, y con frecuencia, presentan problemas al pretender utilizarlos en relación con las nuevas figuras delictivas.

Junto a este factor debe resaltarse la complejidad de estas figuras delictivas, consecuencia de su carácter interdisciplinario, y que es común a todos los delitos socioeconómicos. Así, para poder comprender los delitos contra la Hacienda Pública no es suficiente con conocer los principios que proporciona el Derecho Penal, sino que hay que contar con información actualizada sobre Derecho Financiero y Tributario, Derecho Presupuestario etc.. En síntesis, en este grupo de delitos se ponen en conexión dos ramas del ordenamiento jurídico: el Derecho Penal que aporta su sistema de garantías y límites; y el Derecho Financiero que otorga los elementos necesarios para delimitar el hecho punible.

2.- El Código Penal vigente engloba bajo el epígrafe de "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social": al fraude fiscal, artículo 349; al fraude de subvenciones, artículo 350; al delito contable, artículo 350 bis y al fraude a la Seguridad Social, artículo 349 bis. Los tres primeros delitos se introducen en 1985, sobre el antecedente de la reforma del Código de 1977, y son modificados en 1995, a la vez que se añade el nuevo artículo 349 bis.

El contenido de estos delitos toma como punto de partida, de acuerdo con la poca afortunada Exposición de Motivos de 1985, el fracaso de la anterior regulación -la de 1977- por su inaplicación, y la búsqueda de una finalidad preventivo-general en la utilización de la sanción penal.

En relación con esta finalidad conviene, desde un primer momento, realizar una serie de matizaciones:

- En primer lugar, que siendo loable la finalidad preventivo-general, no debe creerse que ésta se sostiene sólo sobre el aumento de las penas. La conciencia fiscal, que traería consigo la disminución del número de infracciones tributarias, es fruto de la actuación de muchos instrumentos de control social, donde el Derecho Penal es uno más y probablemente no el más importante.
- En segundo lugar, que en este ámbito de la delincuencia económica rigen también las mismas limitaciones al ejercicio de la potestad punitiva del Estado que las que se predicen respecto a cualquier otro ámbito del ordenamiento penal.
- En tercer lugar, que igual como el Derecho Penal en su conjunto estaba en principio referido a otro tipo de delitos, también los encargados de las diversas instancias de su aplicación: la Policía, el Ministerio Fiscal, los Jueces, etc. estaban preparados para ese mismo Derecho Penal y no para un Derecho Penal con estos nuevos y complejos contenidos.
- Finalmente, y como consecuencia de la afirmación anterior, de poco sirve el cambio de la legislación, si no se produce una paralela reforma en la formación de las instancias de control encargadas de aplicarla.

Esta orientación político criminal es asumida por la reforma de 1995, que se dirige fundamentalmente a pretender salvar las dificultades técnicas que la práctica ha ido poniendo de relieve en la aplicación de estos tipos delictivos y a potenciar la acción recaudatoria como objetivo primordial a obtener por el conjunto del ordenamiento jurídico, con lo que la sanción penal refuerza las finalidades propias de la normativa tributaria. Esta opción político criminal entra de hecho en tensión con alguno de los postulados básicos de un Código como el aún vigente, por ejemplo: la retribución como justificación de la sanción penal-afirmación que por mi parte, no debe entenderse como aceptación de esta justificación de la pena- y en consecuencia legalidad en el ejercicio de la acción penal.

Desde estos postulados este trabajo pretende abordar algunos aspectos del denominado fraude fiscal. Como punto de partida se tomará el pronunciamiento sobre los aspectos básicos de ésta figura delictiva, para abordar en la segunda parte una serie de cuestiones a las que la práctica de los tribunales ha dotado de particular transcendencia.

A lo largo de toda la exposición podemos ir viendo -como la pretensión político-criminal última- la satisfacción de las expectativas recaudatorias del Estado, que aparece condicionada por las decisiones técnicas que el penalista debe ir abordando en el análisis de cualquier figura delictiva y que materializan la tensión entre eficacia y garantía consustancial al derecho punitivo.

3.- En el fraude fiscal, al igual que en el fraude de subvenciones y en el delito contable, se tutela la Hacienda Pública, pero no entendida como algo estático sino dinámico, valorado, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Es decir, se protege no sólo un patrimonio de titularidad estatal, sino que estamos ante un bien jurídico difundido, del que somos titulares todos los miembros de la comunidad.

La no recaudación de lo debido, o la realización incorrecta del gasto público, repercute negativamente sobre los beneficios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del Estado en la vida social. Se trata, por tanto, de delitos que podemos incluir dentro del grupo de los denominados delitos socioeconómicos en virtud de esta señalada doble incidencia.

Este contenido del bien jurídico Hacienda Pública presupone un posicionamiento en la teoría del bien jurídico que entiende a éste como valoración que, desde parámetros constitucionales, se lleva a cabo desde una determinada realidad social.

Otras posiciones sobre el bien jurídico centran su contenido en lo que aquí constituye su soporte material, identificando bien jurídico y objeto material del delito. Ésta, en buena medida, es la posición que subyace tras las denominadas tesis patrimonialistas que identifican Hacienda Pública con patrimonio del Estado, posición por otra parte, con amplio predicamento en la doctrina española y seguida por el Tribunal Supremo (TS 27.12.1990).

4.- El apuntado contenido del bien jurídico, en cuanto en una de sus dimensiones presupone un sistema de recaudación, permite abordar la cuestión, tradicional en este delito, de su consideración como delito propio o especial. Pues, la concepción expuesta sobre el contenido del bien jurídico lleva a construir los tipos sobre el quebrantamiento del deber tributario que tiene cada contribuyente con el sistema tributario.

El tema es debatido en sus consecuencias prácticas, pues si estamos ante un delito propio o especial, sólo

puede realizar el tipo el titular de la obligación tributaria, un tercero que interviniera en los hechos sólo podría ser partícipe. La tesis opuesta, por el contrario, posibilita que cualquiera, aunque no fuera el tributariamente obligado, pudiera llegar a realizar esta figura delictiva. Si como se ha apuntado la posición mantenida sobre el bien jurídico lleva a construir los tipos sobre el quebrantamiento del deber tributario que tiene cada contribuyente con el sistema tributario, es coherente con este punto de partida la consideración del tipo del artículo 349 como delito propio o especial, posición mayoritaria en la doctrina española, seguida también por la jurisprudencia, TS.21.9.1990. Esta consideración lleva a circunscribir el círculo de sujeto activo del delito al contribuyente, que, de acuerdo con el artículo 31.1 de la Ley General Tributaria, se trata de "la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga derivada del hecho imponible".

Respecto a las obligaciones tributarias de las personas jurídicas se proyecta sobre su eventual relevancia penal el contenido del artículo 15 bis del Código Penal, regulador del actuar en nombre de otro, que como se ha puesto de relieve por la doctrina, por defecto de su formulación, excluye de su ámbito al representante de las personas físicas.

5.- En el ámbito del sujeto activo la reciente reforma de 1995 ha pretendido dejar resuelta en sede legislativa la situación generada por la actuación del sustituto del contribuyente, en especial del retenedor, aquél "que por imposición de la ley y en lugar de aquél (del contribuyente) está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria", artículo 32 de la Ley General Tributaria, al contemplarse expresamente dentro de los supuestos de defraudación, eludiendo el pago "de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener".

Así, dándose los restantes requisitos del tipo, comete delito fiscal el retenedor que practica efectivamente la retención pero no la declara ni la ingresa, con lo que se descarta la opción defendida por un sector doctrinal y jurisprudencial de apreciar en estos casos el delito de la apropiación indebida. De igual manera y con iguales condicionantes quedaría incluido en el delito fiscal la conducta del obligado a retener que no practica la retención ni la declara -probablemente una de las formas más peligrosas de evasión, relacionada con economía sumergida. Por el contrario, será sólo infracción tributaria el incumplimiento en la etapa de recaudación, llevada a cabo por el retenedor que practica la retención, la declara pero no la ingresa.

6.- El tipo objetivo del artículo 349 presenta algunos aspectos del máximo interés. Indudablemente, la precisión del bien jurídico protegido, y la afirmación de que el mismo es merecedor de protección penal supone una primera delimitación de lo penalmente relevante, pero requiere concreciones ulteriores, que el legislador lleva a cabo a través de la descripción de la acción penalmente relevante.

El artículo 349 toma como punto de partida respecto a la acción que quiere evitarse una doble opción:

- a) La elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.
- b) La obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Pero para realizar el tipo no basta con eludir o disfrutar, sino que todos estos comportamientos dependen del defraudar, exigencia que fluye directamente de una concepción patrimonialista del bien jurídico protegido. Si lo que se protege es el patrimonio del Estado, dicha protección debe, en cuanto protección de la propiedad que es, ser adjetivada para evitar la vieja prisión por deudas.

Es conveniente recordar que el planteamiento originario de la reforma, concretaba, siguiendo en buena medida al modelo alemán, las conductas tasadas, en las que se dotaba a la defraudación de relevancia penal (incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o componentes necesarios para determinar el hecho o la base imponible). La supresión de estas limitaciones en el trámite parlamentario trasladó el peso del tipo al verbo “defraudar”, más en concreto y tras la reforma de 1995, al que “por acción u omisión dolosa defraudase”.

El concepto de defraudación esta acuñado en el Código dentro de los delitos contra la propiedad, vinculado sobre todo a la estafa. Sobre este punto de partida, una parte de la doctrina trasladó al delito tributario gran parte de las exigencias típicas de la estafa, muy en particular el engaño, la *mise en scene*, con la consecuencia, también mayoritariamente suscrita, de requerir la presencia de un elemento subjetivo del injusto, el ánimo de defraudar, el ánimo de obtener un lucro, que excluye la relevancia penal del ataque imprudente a este bien jurídico.

Frente a ellos un sector minoritario subrayó el carácter objetivo de la defraudación exigiendo únicamente la efectividad del perjuicio. Obsérvese que para esta segunda postura, concurriendo una ac-

ción u omisión dolosa, la intervención del Derecho Penal estaría sin más, vinculada a la superación de un determinado tope y, en la estructura de cláusula general que tiene el Código Penal respecto a la imprudencia llevaría a la eventual relevancia penal de estos ataques.

De *lege data* una interpretación sistemática del Código vincula la defraudación a la presencia del componente de engaño, no necesariamente a la reproducción de todos los elementos que genera la dogmática del delito de estafa, pero sí al componente de ocultamiento de la realidad que sirve de soporte al ánimo de obtener un beneficio económico. Sin duda trasladar al delito fiscal todos los elementos de la estafa, puede llevar a imposibilitar su aplicación, pues son elementos de un delito referido a relaciones económicas entre particulares y que incluso dificultan la validez del artículo 528 para las nuevas formas de estafa. Es indispensable por tanto que concorra una maniobra que objetivamente ex ante, y considerando las circunstancias del caso concreto sea susceptible de producir error en la Administración. Así, por ejemplo, si la deuda está liquidada correctamente por el deudor tributario, no hay comportamiento delictivo aunque no hay comportamiento delictivo aunque no pague, sea cual sea el perjuicio patrimonial causado.

Una cuestión muy distinta es el problema de *lege terenda*. En la fórmula actual se producen indudables tensiones entre el contenido del bien jurídico y las fórmulas técnicas con que se dispensa su protección. Si se mantiene una posición coherente con el punto de partida, el empleo del Derecho Penal estaría sometido a otras restricciones, sin duda no las que acoge el artículo 349, que no suponen sino una reproducción de las dos restricciones tradicionales respecto a la propiedad: cuantía y presencia de un elemento subjetivo del injusto.

7.- Vinculado a este primer problema debe abordarse el ya tradicional a este delito, el de la relevancia o no del comportamiento omisivo. En concreto, si la omisión de la liquidación de un tributo, puede ser o no constitutivo del tipo del artículo 349. El debate teórico se ha planteado en los mismos términos que en el delito de estafa, en donde desde hace tiempo se ha resuelto de modo afirmativo -aunque, se subraye que muchas veces el comportamiento que se pretende omisivo va acompañado de hechos concluyentes positivos que hacen que realmente no estemos ante una omisión.

La reforma de 1995 ha pretendido como en otros casos reforzar una respuesta positiva al iniciar el tipo con una referencia expresa a la posible realiza-

ción del mismo por omisión. Ahora bien, sigue abierta la vieja cuestión de si basta la mera omisión o por el contrario deben concurrir requisitos complementarios vinculados al requisito defraudatorio. Con carácter general, el razonamiento es el siguiente: en los casos de omisión de la liquidación de un tributo estamos ante un supuesto de comisión por omisión, pues quien tenía la obligación jurídica de actuar, el sujeto pasivo del tributo, que queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, el artículo 35 de la Ley General Tributaria no lo hace. Con lo que le es por ello objetivamente imputable la lesión del bien jurídico "Hacienda Pública".

Pero, técnicamente no basta con la mera presencia del deber jurídico de actuar, sino que la concreta omisión que se analiza debe poder ser valorada en el caso concreto como defraudación. No sería toda omisión, sino que del conjunto del caso se ha de extraer que esa omisión pueda ser materialmente valorada como una defraudación.

Es decir, la omisión de declaración tributaria es sólo una posible maniobra engañosa, pero no implica la automática apreciación del requisito defraudatorio, presupondría una lesión del bien jurídico pero no necesariamente dotada de relevancia penal. Deberá por tanto probarse la vinculación entre omisión y maniobra destinada a provocar error, lo contrario nos llevaría a una presunción en contra del reo no admisible en nuestro modelo de Estado.

8.- Probablemente los temas más complejos y llenos de implicancias y matices en este delito son los que exteriorizan las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo.

El propósito, explicitado por el legislador a partir de 1977, de comenzar a utilizar el Derecho Penal en ámbitos, que hasta entonces monopolizaba el Derecho Administrativo, generó desde el primer momento más de una tensión entre ambos ordenamientos. Algunos de estos problemas ya han sido resueltos y otros subsisten.

Entre los resueltos está sin duda, la vigencia del "*non bis in idem*", pues aunque no exista una total coincidencia entre las infracciones tributarias, recogidas en la Ley General Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública, sin duda se trata de disposiciones muy semejantes y las conductas descritas en los artículos que examinamos del Código Penal también se engloban en el ordenamiento tributario. A partir de las conocidas sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de mayo de 1983 y 3 de octubre del mismo año, queda excluida la posibi-

lidad de la doble sanción, lo que es consecuencia lógica y directa de la preferencia puramente cuantitativa entre el ilícito penal y el administrativo.

La vigencia de este principio ha venido favorecida por la supresión en la reforma de 1985 del requisito de procedibilidad que introdujo en este delito la Ley de 14 de noviembre de 1977 sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Pues en la redacción de 1977 se hacía depender la actuación de los Tribunales de Justicia del levantamiento del acta de infracción y del acuerdo de la Delegación de Hacienda, Alcalde o Presidente de la Diputación de poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimasen constitutivos de delito, con lo que se trataba de delitos sustraídos a la acción pública.

Su actual carácter del delito perseguible de oficio fue de aplicación retroactiva, pues el requisito suprimido no era de derecho sustantivo, tal como quedó zanjado con el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria.

La situación actual que recoge la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional parte de la prioridad del procedimiento penal y el carácter subsidiario de la eventual depuración de responsabilidades administrativas. Tal como por otra parte concreta el Reglamento General de la Inspección de Tributos de 1986.

9.- La lectura del tipo del artículo 349 pone de relieve la existencia de otras cuestiones aún no definitivamente aclaradas y con implicancias técnicas y prácticas de importancia.

El legislador tras describir las conductas que quiere evitar supedita la intervención del Derecho Penal a la superación de una determinada cantidad, 15,000.000 de pesetas. Es decir, mas de 15,000.000 defraudados es ilícito penal, menos de 15,000.000 es ilícito administrativo. El ejemplo, es casi paradigmático para iluminar la diferencia puramente cuantitativa entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

Ahora bien, una cuestión distinta es que el criterio del montante de la cantidad defraudada y en la cuantía referida, sea político - criminalmente recomendable. La consideración del derecho comparado afirma lo excepcional del criterio, que no es sino una exteriorización más de los criterios patrimonialistas que impregnan aún el Código Penal.

La cantidad defraudada abre varios problemas: en primer lugar, su naturaleza dogmática, si es un

componente del tipo o una condición objetiva de punibilidad; en segundo lugar, qué se requiere para la consumación de este delito e incluso qué consecuencias tiene la variación de las normas encaminadas a determinar la cantidad concreta tributariamente adecuada por un contribuyente.

Independientemente de los apuntados problemas técnicos el montante concreto de 15.000.000 de pesetas introducido en 1995, con anterioridad era de 5.000.000, se justifica, como afirma el propio legislador en "razones económicas y políticas. Pues parece evidente que el recurso a la sanción penal debe estar reservado a las lesiones más graves al bien jurídico, y por otra parte, la sanción tributaria es valorada como suficiente para dar respuesta a las infracciones que no superen esta cantidad.

10.- El tipo del injusto exterioriza las características objetivas y subjetivas de la conducta que quiere ser evitada, presupone un desvalor de la misma cuya intensidad queda patentizada en la pena que el legislador prevé.

La afirmación de la presencia del tipo, y la posterior culpabilidad (imputabilidad y posibilidad de conocimiento de la prohibición), no supone, a veces, la presencia de responsabilidad penal. Pues, el legislador hace depender la imposición de la pena de circunstancias o hechos, en razón de planteamientos político-criminales, que no es necesario que sean captados por el dolo del autor, en cuanto el contenido del injusto no resulta afectado por su presencia. Un sector muy significativo de la doctrina española entiende que la cantidad concreta defraudada, dogmáticamente es una condición objetiva de punibilidad, con la consecuencia práctica inmediata de que el tipo subjetivo requiere únicamente el conocimiento de que se está realizando una acción de defraudar a la Hacienda Pública, sin necesidad de probar, que se conocía que la cantidad defraudada sobrepasaba la mencionada cantidad, y con la consecuencia adicional de la falta de relevancia penal de las formas imperfectas de ejecución.

Esta posición es más acorde con el contenido propugnado del bien jurídico y con su carácter no individual. Así mismo, desde el punto de vista del bien jurídico, la clave es el perjuicio en cuanto tal; el límite cuantitativo es un criterio estrictamente político -criminal.

También su consideración como condición objetiva de punibilidad es más acorde con el criterio mantenido respecto a las relaciones del Derecho Penal con el Administrativo, de diferencia puramente cuantitativa, y con el principio de unidad del ordenamiento.

Finalmente, la solución del problema debe valorarse en sus consecuencias político - criminales. Desde esta perspectiva la tipificación de figuras como el delito contable, aparentemente estarían en contradicción con la exclusión de la relevancia penal de las formas imperfectas de ejecución del fraude fiscal. Justamente los tipos del artículo 350 cobran sentido, como consecuencia de la no relevancia, con carácter general de las formas imperfectas, pues implican seleccionar aquellos actos previos al fraude que en opinión del legislador merecen la intervención del derecho penal. Argumento al que hay que añadir las dificultades que se vinculan a una consideración de la cuantía como componente del tipo, en cuanto debería ser captado por el dolo y la cantidad concreta defraudada, puede que no se sepa hasta un momento muy posterior a la defraudación.

11.- La definición del momento de la consumación del comportamiento descrito en el tipo está en conexión con la naturaleza dogmática de la cantidad defraudada.

En principio, la consumación de cualquier delito de lesión está determinada por el menoscabo del correspondiente bien jurídico. El problema obviamente es precisar en qué momento se produce esa lesión, y aquí, como en otros temas, la clave de solución está fuera del ordenamiento jurídico penal.

En concreto, y dejando a un lado los tributos para cuyo pago es preciso un acto previo de liquidación por parte de la Administración, en la que la consumación en opinión prácticamente unánime, se producirá cuando finalice el último día del período para el pago de la deuda o en los términos señalados para declarar, liquidar y pagar. El problema se centra en los casos en que el tributo se gestiona mediante declaración y autoliquidación del contribuyente.

El punto de partida es normalmente la afirmación de que la consumación se produce "en el último momento hábil según el ejercicio tributario", la determinación de ese momento debe analizarse no desde el Derecho Penal, sino, en primer término, desde el Derecho Tributario.

El momento no puede ser el de la determinación de la deuda por la inspección de tributos, pese a que se argumente que hasta ese momento no se conoce la cuantía exacta de la defraudación, y por tanto, si supera o no los mencionados 15 millones. La regulación actual haría inviable la aplicación del tipo de fraude fiscal si se siguiera tal posición, pues ante la apreciación por la Inspección de Tributos de actos u omisiones que puedan ser constitutivas de delitos,

debe abstenerse de continuar el procedimiento y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, que será la que, a través de los medios de prueba que posee, determine la cantidad eventualmente defraudada.

La consumación debe vincularse al momento en que nace la deuda tributaria. La liquidación tiene efectos declarativos sobre la deuda, pero ésta nace con la realización del hecho imponible. En coherencia con este punto de partida la consumación se producirá en el último momento hábil para realizar el ingreso correspondiente, concretamente al vencimiento del plazo para la declaración de la liquidación voluntaria o las prórrogas que se establezcan. Además hay argumentos estrictamente penales que abonan esta postura. Pues, la naturaleza asignada a la cuantía como condición objetiva de punibilidad y el momento posterior de la concreción de la cantidad adeudada, no es óbice, técnicamente, para poder sostener que la consumación ya se ha producido, tal como ocurría en el delito de lesiones antes de la última reforma del Código Penal.

12.- Un tema que guarda conexión con el momento consumativo y que está dotado de gran trascendencia técnica y político - criminal es la naturaleza jurídica que tienen las liquidaciones complementarias presentadas fuera de plazo y la satisfacción de la deuda tributaria por quien ha defraudado. Este comportamiento del defraudador posterior a la defraudación suele tener en derecho comparado efectos excluyentes o al menos atenuatorios respecto a la sanción, o tener trascendencia procesal en sistemas regidos por el principio de oportunidad. Técnicamente en el ámbito penal no supone ni una justificación del comportamiento realizado ni ausencia de culpabilidad, sino exención de responsabilidad fundada en razones utilitarias, en este caso la realización de la pretensión recaudatoria, lo que sitúa su contenido dentro de las denominadas excusas absolutorias, que excluyen la punibilidad pero ni justifican ni exculpan.

Hasta la reforma de 1995, y tal como reconoce la Exposición de Motivos de la misma, se produce en este punto una grave discordancia entre el contenido del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, la Ley 18/1991 de 6 de Junio y el Código Penal. La situación era la siguiente: las dos primeras concedían efectos excluyentes de la sanción en vía tributaria a quien de forma espontánea regularizaba su situación tributaria, abonando su deuda con el correspondiente recargo, o a quien adquiría con dinero "negro" deuda pública especial. Frente a esta situación el Código Penal no se pronunciaba sobre

los efectos específicos de estos comportamientos debiendo reconducirse los mismos a la posición que con carácter general se defendiera respecto al momento de la consumación, con dos posibles respuestas técnicas:

- a) El desistimiento en la tentativa, siempre que se vincule la consumación de este delito a la determinación de la deuda por la Administración Tributaria y ésta aún no se haya producido. Sus efectos estarían limitados al deudor tributario o alcanzarían a eventuales participes en función de situar el desistimiento en la punibilidad o en el tipo del injusto.
- b) La atenuante 9 del artículo 9 del Código Penal -arrepentimiento espontáneo- cuando se dieran sus requisitos y siempre que se vincule la consumación al último momento hábil para realizar el ingreso correspondiente.

Lo que en ningún caso parecía posible era apreciar en sede penal una excusa absolutoria por falta de apoyo en el propio Código, aunque fuese una exigencia suscribible de *lege ferenda*. En este sentido fue la posición mayoritaria de la jurisprudencia española (AP de Logroño 24.3.1988, TS 9.3.1993, AP de Lleida 15.7.1993).

Esta situación es abordada en la actual regulación del artículo 349.3 exigiéndose para que tenga efectos excluyentes de la responsabilidad que la regularización de la situación tributaria sea anterior a la actuación de la Administración Tributaria o de la Administración de Justicia.

Con claridad la opción seguida en el momento actual es la de la excusa absolutoria, fundada en la ya apuntada satisfacción de la pretensión recaudatoria y por ello sus efectos alcanzan únicamente al deudor tributario, mientras que como recuerda la propia Exposición de Motivos, "por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código".

En cambio, es político - criminalmente más discutible la amplitud dada a la exención de responsabilidad de quien regulariza su situación tributaria en el último párrafo del artículo 349.3 en cuanto "alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

13.- La lectura del tipo del artículo 349 pone de relieve la abundancia de elementos normativos, que lleva incluso a buena parte de la doctrina penal a afirmar el carácter de ley penal en blanco de este precepto. Esto es, norma en la que la descripción de la conducta que quiere evitarse ha de encontrarse en un marco extra-penal. En la práctica, la abundancia de elementos normativos y el presupuesto por todos admitidos de la existencia de una obligación tributaria lleva a una situación análoga a la de las leyes penales en blanco.

Esta estructura plantea graves problemas respecto a la dogmática del error. Como es conocido, en el ámbito penal se contemplan dos clases de error: el error de tipo la ausencia de conocimiento o el conocimiento equivocado sobre los elementos del tipo objetivo (es el que no sabe lo que hace), -y el error de prohibición- el desconocimiento del carácter contrario a derecho de la conducta que se realiza (sabe lo que hace pero no sabe que lo que hace está prohibido). Esta clasificación fue acogida por el Código Penal en su artículo 6 a), al establecer la impunidad para el error invencible, y el castigo en su caso como delito imprudente del error vencible de tipo, y como delito doloso atenuado del error de prohibición vencible.

La calificación de una situación de error vencible como de error de tipo o de prohibición trae consecuencias prácticas importantes, pues, en el caso de error de tipo vencible la ausencia de relevancia penal de la lesión imprudente del bien jurídico llevaría a la impunidad. Así mismo genera consecuencias sobre la participación, pues el error de tipo afecta al tipo de injusto con lo que en caso de impunidad los partícipes también serían impunes; mientras que el de prohibición afecta a la culpabilidad, con lo que la impunidad sólo afectaría a aquel o aquellos en que ése concurra.

Estas reglas presentan problemas cuando las aplicamos al delito fiscal y en concreto a los elementos normativos. El problema general sería si el error sobre la obligación de tributar debe ser considerado como error de tipo o error de prohibición. La doctrina, mayoritariamente, la califica como error de tipo en cuanto que ésta obligación debe ser conocida para poder hablar de una eventual realización del tipo subjetivo, y, en principio, el razonamiento parece correcto. Pero el desarrollo de la dogmática del error sobre los elementos normativos del tipo, y en particular sobre los determinados elementos de valoración global, puede introducir nuevos elementos en la discusión.

Un elemento de valoración global, es aquél componente del tipo cuyo conocimiento presupone ya en caso de darse, el conocimiento de la antijuridicidad. El conocimiento por alguien de su condición de deudor tributario implica, obviamente, el conocimiento de la antijuridicidad de un eventual comportamiento de no abonar la deuda. Un sector de la doctrina, en estos casos, ha procedido a distinguir entre el presupuesto fáctico, -el error sobre el mismo sería error de tipo-, y la valoración de dicho presupuesto, el error aquí sería error de prohibición, pero como en otros casos el intento de trasladar este esquema al Derecho Penal Tributario genera importantes disfunciones, en cuanto al presupuesto que sería aquí el hecho imponible, estaría lleno de elementos de valoración y la excisión entre lo fáctico y lo valorativo sería prácticamente imposible de realizar en la práctica.

Por eso, como sostiene Muñoz Conde, el error tiene aquí componentes de error de tipo y error de prohibición y sistemáticamente debe ser resuelto como error de tipo, porque sistemáticamente es anterior el estudio del tipo al estudio de la culpabilidad, con las consecuencias, y salvo que se siga la postura minoritaria de atribuir relevancia penal al ataque imprudente a este bien jurídico; de que cualquier error sea invencible o vencible sobre la obligación tributaria llevará a la no relevancia penal del comportamiento. Consecuencia también susceptible de ser valorada de modo contradictorio desde una perspectiva político - criminal.

Apéndice

Art.349 del Código Penal Español, de conformidad con la reforma de 30 de Junio de 1995:

“1.- El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de la devolución de los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.
- b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizada que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

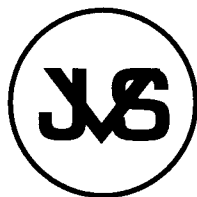
Además de las penas señaladas se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de tener ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

2.- A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicas o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el

importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3.- Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regulación o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida o cuando el Ministerio Público o el Juez instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización de su situación tributaria”.



JORGE E. VELARDE SUSSONI

NOTARIA PUBLICA

Horario:
Lunes a Viernes 9:00 am a 6:00 pm

Luis F. Villarán N° 815
San Isidro

Teléfonos: 221.2426 - 221.2427 - 221.2947 - 221.2953 - 221.2954 - 221.2955