

**EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA.
LAS DEFRAUDACIONES CONTRA LA
HACIENDA PÚBLICA.**

Director de la Tesis:

Dr. D. José Antonio Sánchez Galiana

Doctoranda:

Lda. Doña M^a José Lario Parra

Firma:

Firma:

Editor: Editorial de la Universidad de Granada
Autor: M^a José Lario Parra
D.L.: GR 3126-2012
ISBN: 978-84-9028-249-6

INDICE

Abreviaturas.....	9
Objeto y justificación.....	12
Capitulo I.- Distinción entre fraude de ley y fraude fiscal o defraudación a la Hacienda Publica.....	16
1. El fraude de ley en Derecho Común y en Derecho Tributario.....	16
1.1 <i>El artículo 6.4 del Código Civil.....</i>	19
1.2 <i>La doctrina de De Castro.....</i>	22
1.3 <i>El fraude de ley en Derecho tributario.....</i>	24
1.3.1 <i>El artículo 24 de la LGT en la redacción de 1963.....</i>	25
1.3.2 <i>El fraude de ley en la Ley 25/1995 de 20 de julio.....</i>	27
1.3.3 <i>El artículo 15 del Anteproyecto de la LGT.....</i>	30
1.3.4 <i>El fraude de ley en la actual LGT de 17 de diciembre de 2003.....</i>	36
1.4 <i>Jurisprudencia.....</i>	43
2. El fraude a la ley tributaria y su diferencia con otras figuras según la jurisprudencia.....	51

2.1 <i>Economía de opción</i>	51
2.2 <i>Simulación comercial</i>	54
2.3 <i>Infracciones tributarias</i>	65
3. El fraude a la ley tributaria y defraudación a la Hacienda Pública (delito fiscal)	69
3.1 <i>La doctrina del Tribunal Supremo</i>	69
3.2 <i>La doctrina del Tribunal Constitucional</i>	71
Capitulo II.- Prevención y lucha contra el fraude fiscal. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal	73
1.- Introducción	73
2.- Medidas introducidas por la Ley 36/2006	80
2.1 - Reducción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.....	80
2.2.- La presunción de residencia fiscal en relación con las entidades radicadas en paraísos fiscales o territorios de nula tributación.....	83
2.2.1.- <i>Paraíso fiscal</i>	91
2.2.2.- <i>País o territorio de nula tributación</i>	94
2.2.3.- <i>Territorios con efectivo intercambio de información tributaria</i>	96
2.3.- Supresión del trámite de audiencia previa del interesado con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en los supuestos de delito fiscal.....	99

2.4.-	Modificaciones en la regulación del IVA.....	108	
2.5.-	Responsabilidad tributaria: teoría del levantamiento del velo.....	118	
2.5.1.-	<i>Breve referencia a la doctrina del levantamiento del velo...</i>	120	
2.5.2.-	<i>Modificación de la responsabilidad subsidiaria.....</i>	123	
3.-	Efectos de la aplicación de la Ley 36/2006.....	129	
4.-	Propuestas.....	137	
5.-	Ultimas reformas en materia de regularización y prevención del fraude fiscal (addenda).....	146	
Capitulo III.- Las defraudaciones contra la Hacienda Pública: delito fiscal.....			157
1.-	Consideraciones Generales.....	157	
1.1	<i>Los delitos contra la Hacienda Pública.....</i>	157	
1.2	<i>Características del delito fiscal.....</i>	161	
2.-	El bien jurídico protegido.....	166	
3.-	Análisis del tipo penal.....	171	
3.1	<i>La conducta típica.....</i>	177	
3.1.1	<i>Formas de comisión: Examen de la necesidad de la presencia de un elemento engañoso.....</i>	178	
3.1.2	<i>Modalidades.....</i>	189	
a)	<i>La elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie.....</i>	189	

Índice

<i>b) La obtención indebida de devoluciones.....</i>	192
<i>c) Disfrute indebido de beneficios fiscales.....</i>	194
<i>d) Los incrementos no justificados de patrimonio.....</i>	196
<i>e) Las ganancias ilícitamente obtenidas.....</i>	216
<i>3.2 Culpabilidad: elemento subjetivo.....</i>	223
<i>3.2.1. La cuestión del error.....</i>	227
<i>3.3 Resultado.....</i>	230
<i>3.3.1 Naturaleza Jurídica.....</i>	233
<i>3.3.2 Determinación de la cuota.....</i>	236
<i>A) Métodos para la determinación de la cuota.....</i>	239
<i>B) Carácter y eficacia probatoria de las actuaciones de la Inspección Tributaria.....</i>	245
4.- Los sujetos del delito.....	252
<i>4.1 Sujeto activo: el obligado tributario.....</i>	252
<i>4.1.1 La responsabilidad de las personas jurídicas.....</i>	254
<i>A) Sujetos Responsable.....</i>	259
<i>B) Modelo de imputación.....</i>	264
<i>4.1.2. La participación de terceros en el delito fiscal.....</i>	270
<i>A) Inducción.....</i>	271
<i>B) Cooperador necesario.....</i>	273
<i>C) Cómplice.....</i>	279

4.2	<i>Sujeto pasivo: la Hacienda Pública.....</i>	281
5.-	El problema de la continuidad delictiva.....	283
6.-	La regularización tributaria.....	294
6.1	<i>Naturaleza y concepto.....</i>	294
6.1.1	<i>Interpretación del término regularización en Derecho Administrativo y específicamente en Derecho Tributario.....</i>	299
6.1.2	<i>Interpretación del término en el ámbito del Derecho Penal y en la doctrina jurisprudencial.....</i>	312
6.1.3	<i>Conclusiones.....</i>	324
6.2	<i>Presupuestos.....</i>	327
6.3	<i>Efectos.....</i>	331
7.-	La prescripción del delito fiscal.....	341
7.1	<i>El plazo de prescripción.....</i>	342
7.2	<i>Comienzo del plazo de prescripción (dies a quo).....</i>	351
7.3	<i>La interrupción de la prescripción (dies ad quem).....</i>	355
8.-	La responsabilidad civil.....	361
	Conclusiones.....	367
	Bibliografía.....	396
	Jurisprudencia.....	411

ABREVIATURAS

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AP	Audiencia Provincial
APAFCV	Asociación de Asesores Fiscales de la Comunidad Valenciana
APIFE	Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda
ASEFIGET	Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios
CC	Código Civil
CDI	Convenio de doble imposición
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CEF	Centro de Estudios Fiscales
CP	Código Penal
FD	Fundamento de Derecho
FGE	Fiscalía General del Estado
FJ	Fundamento Jurídico
GESTHA	Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto de la Renta de No Residentes

Abreviaturas

IS	Impuesto Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LECRIM	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LISD	Ley de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones
LO	Ley Orgánica
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PIB	Producto Interior Bruto
RCL	Repertorio Cronológico de Legislación
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto ley
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo

Abreviaturas

TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TRLIS	Texto del Reglamento de la Ley de Impuesto de Sociedades
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

Uno de los mayores problemas que se dan en la actualidad en nuestra sociedad es el referido al fraude cometido a la Administración Tributaria, ya se trate del fraude de ley (hoy denominado conflicto en la aplicación de la norma) o del delito fiscal. Es por ello que una de las cuestiones que más ha preocupado a la Administración tributaria durante los últimos tiempos, ha sido la lucha contra el llamado “fraude fiscal”.

Por ello, en este trabajo nos vamos a centrar en el análisis del fraude de ley, en primer lugar, con el objeto de analizar su concepto, elementos y características, así como su evolución legislativa y regulación actual en la Ley General Tributaria, así como la posición doctrinal y jurisprudencial sobre las cuestiones conflictivas que se planteen.

En segundo lugar, estudiaremos la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, que surge con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a prevenir el fraude fiscal y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Analizaremos las medidas recogidas en dicha Ley y comprobaremos el resultado obtenido desde su entrada en vigor, con el fin de ver si las mismas han sido o no eficaces, consecuencia de lo cual,

veremos también las propuestas que efectúan los expertos tributaristas para la prevención del fraude fiscal.

Por último, y como consecuencia de esta violación de los deberes impuestos por las leyes fiscales, analizaremos el tipo penal del artículo 305 del Código Penal, comúnmente conocido como "delito fiscal", así como los problemas mas importantes que surgen en su aplicación, y que han tenido en numerosas ocasiones dividida a doctrina y jurisprudencia, e incluso, en algunos casos, se mantienen enfrentadas la doctrina del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional. Todos estos problemas que surgen del análisis de las propias características del delito fiscal, los estudiaremos, analizando también la solución que ofrece la jurisprudencia en cada caso. Así, iniciaremos un recorrido por el delito fiscal, analizando los principales problemas que se plantean en su aplicación, como por ejemplo, las diferentes modalidades de comisión, la imputación de la autoría a los posibles implicados, las cuestiones sobre la aplicación del delito continuado, la excusa absolutoria derivada de la regularización fiscal o las cuestiones que suscita el instituto de la prescripción, entre otros, estudiando también la postura de la doctrina y las soluciones ofrecidas por la jurisprudencia, aportando, también, las propuestas que consideremos más interesantes.

Toda esta serie de circunstancias supone un cúmulo de peculiaridades que repercuten en la investigación de estos delitos, que podemos considerar especiales por los condicionantes que limitan su persecución. El delito fiscal, en particular, y los delitos contra la Hacienda Pública, en general, participan, pues, de unas características propias y singulares que

repercuten en los medios, modos, formas y objetivos de la investigación penal, que dificultan la instrucción sumarial.

Todas estas particularidades constituye el objeto de estudio de este trabajo analizando, como decimos, las críticas propuestas por la doctrina y la jurisprudencia de nuestros tribunales al respecto, acerca de todos los problemas planteados y las soluciones que dicha jurisprudencia viene ofreciendo en tales supuestos e intentaremos aportar nuestras propuestas al respecto.

Capítulo I.- Distinción entre fraude de ley y fraude fiscal o defraudación a la Hacienda Pública.

1.- El fraude de ley en Derecho Común y en Derecho Tributario.

El concepto de fraude de ley, en términos empleados por la STC de 10 de mayo de 2005, “nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho Penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos. La utilización del término *fraude* como acompañante de la expresión *de ley* acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico mas favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante rodeo o contorno legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las

propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal” (Fj 4).

Continua diciendo la sentencia que “mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista.”(Fj 4). De tal forma que para sancionar el fraude de ley, sería necesario el elemento característico de toda defraudación esto es, “un ánimo específico de ocasionar un perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello”, lo que encaja perfectamente “con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible”, no se encuadra en la figura del fraude de ley (Fj 5).

Sin embargo, vamos a ver como estos elementos característicos del fraude de ley han ido cambiando paulatinamente tanto en la legislación, como en la doctrina y jurisprudencia.

La figura del fraude de ley se aplica a todo el ordenamiento jurídico, no solo al Derecho Tributario, y así se recoge en la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987, que dice textualmente: “ el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el Ordenamiento o contrarios al mismo, *es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Ordenamiento jurídico.* En

rigor, ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el Ordenamiento y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código su encaje normativo.”

Por su parte, la sentencia del TC 120/2005 de 10 de mayo, se refiere expresamente al ámbito tributario cuando dice que: “conviene indicar que *el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.4 del Código Civil, (...)*. El concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cual sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, “norma de cobertura” y “norma defraudada” o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda”.

Vemos pues, que el fraude de ley, aunque se encuentra regulado en el Código Civil, se aplica a todo el ordenamiento jurídico. A tal respecto se pregunta Burlada Echeveste (1), ¿Qué sentido tiene formular una regulación propia del fraude de ley en la Ley General Tributaria, cuando la misma ya se encuentra en el Código Civil de forma general? Respondiendo, el mismo, que la inserción del fraude de ley en el Código Civil es fruto de la reforma del Título Preliminar llevada a cabo por el Decreto de 31 de mayo de 1974, por lo que cuando se aprobó la ,LGT,

(1) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley en Derecho Tributario*, Revista Quincena Fiscal, número 7-8 de 2006, págs. 9 y 10.

el 28 de diciembre de 1963, no se había promulgado aún esta figura en el Código Civil, y era necesario que la LGT realizase una regulación propia, que recogió en el artículo 24.

1.1 El artículo 6.4 del Código Civil.

El actual artículo 6.4 del Código Civil, fruto de la reforma del Título Preliminar llevada a cabo por el Decreto de 31 de mayo de 1974, establece:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Es necesario, por tanto, para que exista fraude de ley lo siguiente:

- Que los actos se realicen al amparo de una norma (llamada de cobertura), si bien esta norma los ampara solo de forma aparente, para alcanzar unos fines prohibidos por otra (norma defraudada), no los que son propios de aquella.

- Ha de perseguirse un resultado (2) prohibido por el

(2) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pg 13, señala como Lacruz se refiere a este término indicando que es particularmente acertada la utilización del término “resultado” en el artículo 6.4 CC para señalar el factor caracterizante del acto fraudulento: lo que esta vedado por el Ordenamiento o es contrario a él.

Ordenamiento jurídico o contrario a él. Hemos de entender que la alusión al Ordenamiento jurídico se refiere a que la norma defraudada no tiene que ser una norma aislada, sino en conexión con las demás del ordenamiento, y también a las nacidas de otras fuentes del derecho, como son los principios generales del Derecho. (3).

- Que la norma no le otorgue suficiente protección. Si el acto se realiza con amparo en una norma que le otorga suficiente protección, se produce un supuesto de concurrencia o choque de leyes que habrá de resolverse con la respectiva jerarquía que entre sí tengan tales leyes según los principios generales (4).

(3) En este sentido se han pronunciado entre otros De la Vega Benayas, *Teoría, aplicación y eficacia de las normas del Código Civil*, Edit. Civitas, 1976, págs. 237-238, quien entiende que “esa norma eludida podría ser lo mismo un precepto concreto de ley, que una norma consuetudinaria o bien un principio general del Derecho”. Y De Castro, *Compendio de Derecho Civil. Introducción y Derecho de la persona*, 5ª ed., 1970, ha señalado que “no cabe aislar cada artículo y cada ley para interpretarlas solo según su fin inmediato y concreto, sino que todas han de entenderse teniendo en cuenta los fines de las demás y como dirigidas a colaborar en su ordenada consecución”. De igual forma en la Exposición de Motivos del Decreto 1836/1974, se afirma que: “en la configuración del fraude prepondera la idea de considerar el ordenamiento jurídico como un todo; por eso es reputada fraudulenta la sumisión a una norma llevada a cabo con el propósito de obtener un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento”.

(4) Gullón Ballesteros, A., en *Comentario del Código Civil, 1, AA VV* (Coordinador Sierra Gil de la Cuesta), Edit Bosch, 2000, pág 394, cita la doctrina de la STS de 23 de febrero de 1993, según la cual la norma de cobertura no ha de amparar suficientemente el acto o actos que se dicten en fraude de ley; de lo contrario, habría una concurrencia de leyes que habría que resolver de acuerdo a los principios generales.

- Por último, tanto la mayoría de la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala Civil) que se apoyaba en los fundamentos esgrimidos por la doctrina, han venido descartando la existencia de intencionalidad en el fraude de ley, a pesar de que el artículo 6.4 CC al establecer que los actos han de *perseguir* un resultado prohibido puede inducir a situarlo en una línea subjetiva. Y ello porque en el fraude de ley no se persigue reprimir la intención maliciosa del agente, sino evitar que la ley no reciba aplicación. Y digo la mayoría de la doctrina, porque algún autor, como por ejemplo Albaladejo ha señalado que en la práctica el acto fraudulento suele realizarse con el propósito de eludir la ley, o como afirma Gullón Ballesteros *“este requisito de la subjetividad ha sido reiteradamente criticado en pro de la objetividad, pero está en el precepto legal. Ciertamente presenta innegables problemas de prueba, pero de prueba directa, no se excluye legalmente la prueba indirecta o por presunciones, para las que servirá aquella coincidencia de resultados”* y de una forma más tajante, Lacruz se separa de la doctrina mayoritaria, que defiende el fraude objetivo: *“A mi me parece...que la intención es lo único que puede distinguir en muchos casos un acto fraudulento de un acto que no lo es; y, que, por tanto, hay que excluir en todos ellos -que deben ser la inmensa mayoría- la posibilidad de un fraude objetivo”* (5).

(5) Albaladejo, M., Derecho Civil, I. Introducción y Parte General, vol. Primero. Introducción y Derecho de la persona, Edit. José María Bosch, duodécima ed., 1991, pg. 189. Gullon Ballesteros, Comentario...,op. cit., Pág. 391. Lacruz, Elementos de Derecho Civil, I, Parte General, vol. Primero. Introducción (AA VV, actualizado por Delgado Echevarria, Edit. Dykinson, 3ª ed., 2002, pág. 204.

En mi opinión, y de acuerdo con Albaladejo y Gullón Ballesteros, esta nota de intencionalidad, si que se encuentra en el precepto legal, porque en el fondo lo que el sujeto persigue es una ventaja fiscal, por eso burla la norma, luego existe un ánimo de evadir, de defraudar, desde el momento en que se busca el amparo en una norma (de cobertura) que no es la que debería aplicarse (norma defraudada), y ello con la intención de conseguir un ahorro fiscal.

- Por último, la sanción legal del fraude de ley se remite a la ley que se ha pretendido defraudar, ordenando su aplicación a los actos realizados.

1.2 La doctrina de De Castro.

La mayoría de la doctrina, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala Civil), e incluso el artículo 6.4 del Código Civil han sido influenciados por las ideas del profesor De Castro.

De Castro define el fraude de ley como “uno o unos actos productores de un resultado contrario a una ley; que aparece amparado también en otra disposición, dada con una finalidad diferente”. Para De Castro, los requisitos del fraude de ley serían:

“1. Que admitir la validez del acto suponga la violación efectiva de una ley (ley defraudada); contrariar su finalidad práctica; que se condene el acto mismo (no el medio, forma o procedimiento).

2. Que la ley en que se ampare el acto (ley de cobertura) no tenga la finalidad de protegerle”.

Añade De Castro, que es una tarea difícil determinar el alcance de la ley de cobertura y de la ley defraudada, por lo que hay que atender a la conjunción de ciertos síntomas, para inducir primero el desamparo real del acto y luego su condena: “a) Que el acto considerado no sea el supuesto normal de la ley, (la de cobertura), que se haya producido por circunstancias anómalas o sospechosas. b) Que su validez lleve a un resultado de cierto matiz antijurídico; produzca daño a terceros, perjuicios al Estado, vulnere abiertamente una ley o contradiga algún principio general del Derecho.”

Considera este autor que “no es un requisito del fraude la intención de eludir la ley. Con la figura del fraude a la ley se defiende el cumplimiento de las leyes, no se reprime el concierto o intención maliciosa (sancionados en otras instituciones); la aplicación de la ley se impone respecto al malintencionado y también al ignorante. No se persigue el propósito (“*concilium fraudis*”), sino el resultado (inaplicación de la ley debida)”.

Por último, De Castro afirma que la condena del fraude de ley es el sometimiento del acto a la ley defraudada, y a la sanción que esta imponga(6).

(6) De Castro, Compendio...,op. cit, Págs. 122 a 124. También recoge su doctrina José Luís Burlada Echeveste; *El fraude de ley...*, op. cit., pág 10.

1.3 El fraude de ley en Derecho tributario.

Como diría Calvo Ortega, el fraude de ley tributaria es un mecanismo válido, que no busca su finalidad económica y jurídica propia, y sí conseguir una tributación inferior a la normalidad de hechos y situaciones determinadas. Esto es, un contrato lícito y efectivo, no simulado, que se utiliza para la consecución de un fin que nada tiene que ver con la finalidad propia de tal figura contractual. Y ello para conseguir una fiscalidad menor que la que sería propia si no se hubiese utilizado el negocio inadecuado que sirve de base al fraude de ley (7).

El ejemplo clásico reiteradamente citado por la doctrina es el siguiente: para eludir el impuesto sobre transmisiones patrimoniales que grava las compraventas, se constituye una sociedad, a la que uno de los socios aporta un inmueble y el otro una determinada cantidad de dinero. Acto seguido se disuelve la sociedad, adjudicándose el inmueble a quien había aportado la cantidad dineraria, mientras que al otro socio se le adjudica el dinero. En realidad, lo que se ha producido es una compraventa, aunque formalmente se haya recurrido al expediente de constitución y posterior disolución de sociedades. El resultado es una minoración de las cargas fiscales, a costa de desvirtuar la norma de cobertura y defraudar la norma que realmente debería haberse aplicado. Hay una clara divergencia entre el fin perseguido por la norma de cobertura (posibilitar el ejercicio de una actividad empresarial) y el fin perseguido por las partes (realizar una

(7) Calvo Ortega, R. en Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General, Edit. Thomson-Civitas, novena ed., 2005, pág. 108.

compraventa pagando menos impuestos). Se produce un fraude a la ley tributaria, pero no un fraude a la ley común, ya que las transmisiones de bienes no están, en principio, prohibidas por ésta, cualquiera que sea el acto jurídico por medio del cual se realicen. Es la ley tributaria la que ordena que cuando la citada transmisión se realice se pague un determinado impuesto.

Algunos autores como Martín Queralt y Lozano Serrano (8), entienden que el fraude a la ley tributaria se caracteriza por dos razones: una, por el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias o conseguir una minoración de las cargas fiscales y dos, porque la propia configuración de las normas tributarias ofrece claras posibilidades al fraude de ley, opinión que comparto, porque creo que estas notas constituyen la esencia del fraude a la ley tributaria.

1.3.1 El artículo 24 de la LGT en la redacción de 1963.

El artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, se encontraba dentro de la Sección Segunda del Capítulo II del Título I, referido a la interpretación de las leyes tributarias, y decía lo siguiente:

“1. No se admitirá la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones.

(8) AAVV Curso de Derecho Financiero y Tributario, Edit. Tecnos, 5ª edic. 1994, pág 212.

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado”.

Por tanto, exigía el artículo 24.2 LGT, para que existiese fraude de ley dos requisitos: uno, que los actos se hubiesen realizado con el propósito probado de eludir el impuesto, y dos que produjesen un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Además, exigía la incoación de un expediente especial en el que la Administración debía aportar la prueba correspondiente y dar audiencia al interesado.

Este requisito subjetivo introducido por el artículo 24.2 L.G.T., de tener que probar el ánimo o propósito de eludir el impuesto, redujo en la generalidad de los casos a la nada las pretensiones de aplicación del artículo 24.2 L.G.T. (9). Lo cual viene a corroborar la tesis que yo vengo manteniendo, de que sí que existe un propósito de eludir el impuesto, pero ante la imposibilidad de probarlo, que conlleva a la inaplicación del fraude de ley a través del artículo 24.2 LGT, el legislador se verá obligado a suprimir dicho requisito del precepto legal.

(9) Pérez Royo *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Edit. Civitas, 2ª ed. 1992, pág. 99.

El expediente especial regulado en el artículo 24.2 LGT, fue objeto de regulación por el Real Decreto 1919/1979 de 29 de junio, y hasta entonces no se aplicó el fraude de ley, aunque incluso después de esta regulación, la excesiva complejidad que se dio al procedimiento de declaración del fraude de ley -unido a la dificultad de probar el propósito de eludir el tributo- provocó la nula aplicación de este expediente (10). Este Decreto fue derogado por el RD 803/1993 de 28 de mayo, suscitando división en la doctrina acerca del procedimiento a seguir, puesto que mientras que para unos (así Pérez Royo) se produjo una laguna en el ámbito procedimental para regular el fraude de ley, para otros (Martín Queralt y Lozano Serrano) las actuaciones en fraude de ley debían perseguirse de conformidad con lo regulado por la Ley 30/1992 de 26 de noviembre; opción esta seguida por el Tribunal Económico Administrativo Central, quien afirmó en Resolución de 20 de junio de 2001, que “ a falta de procedimiento específico, con carácter supletorio debe aplicarse el previsto en la Ley 30/92 (11).

1.3.2. El fraude de ley en la Ley 25/1995 de 20 de julio.

La reforma de la LGT en 1995 estableció una nueva regulación de la figura del fraude de ley, de tal forma que el artículo 24 quedó como sigue:

(10) Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Edit Tecnos, 5ª ed, 1994, pág. 215.

(11) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pág 19 y 20.

“1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se de audiencia al interesado.

1. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

2. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.”

Las innovaciones que introdujo este precepto fueron las siguientes:

a. Mientras que el precepto anterior se refería solo a “hechos” a la hora de definir el medio para conseguir el resultado fraudulento, el nuevo precepto trata también de “actos o negocios jurídicos”.

b. En la redacción anterior se hablaba de “propósito probado de eludir el impuesto”, mientras que ahora se dice solamente “propósito de eludir el pago del tributo”. Lo que a juicio de Palao Taboada, si el fraude se basa esencialmente en tal propósito y este se entiende como un

elemento del hecho, su existencia debería probarse pese a esta supresión. Burlada Echeveste también considera que ese propósito debe ser probado (12).

c. A lo anterior se añade otro requisito: "amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad".

d. Se suprime también el requisito de que en el expediente especial la Administración aporte la prueba correspondiente, y se refiere solo a la audiencia del interesado.

e. También desaparece la referencia a la analogía.

f. Se consagró la improcedencia de aplicar sanciones por los actos en fraude de ley y la exigencia de intereses de demora. En cuanto a la no imposición de sanciones, se debe a que en los casos de fraude de ley no cabe apreciar la existencia de infracción tributaria al no producirse una violación directa del Ordenamiento Jurídico, eso si referido a los solos efectos del fraude de ley. Y con respecto a los intereses de demora, serian exigibles si la Hacienda Pública cobra con retraso respecto al plazo previsto (13).

(12) Palao Taboada, *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 155, febrero 1966*, pág. 7. Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pág 22.

(13) Pérez Royo, F *Derecho ...*, op. cit., pág. 103.

1.3.3 El artículo 15 del Anteproyecto de la LGT de 2003.

El artículo 15 del Anteproyecto de la LGT, cambiando la denominación de fraude de ley por la de *abuso en la aplicación de la norma tributaria*, disponía que:

“1. Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración Tributaria pueda declarar el abuso en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la presente ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin perjuicio de la sanción que, en su caso,

proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley” (14).

La doctrina destacó que una de las características más importantes del Anteproyecto fue la desaparición de los elementos de subjetividad del fraude de ley y su sustitución por una cláusula antiabuso objetiva(15).

Así, García Novoa insiste en que "la gran novedad de el artículo 15 del Anteproyecto de LGT es la superación del sesgo subjetivista del artículo 24, que exigía que los actos en fraude se realizasen con el propósito de eludir el tributo, y la consiguiente objetivización del presupuesto para la aplicación de la cláusula, basada en el recurso a fórmulas notoriamente inusuales o impropias para la prosecución del resultado obtenido" (16).

(14) El artículo 185 del Anteproyecto dispone: “1. Constituyen infracciones tributarias las siguientes acciones u omisiones: ...d) Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta Ley, siempre que:

- La Administración haya declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de esta Ley, y
- Las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor”.

Y el artículo 190 calificaba esta infracción como muy grave y la sancionaba con multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas.

(15) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pág 37.

(16) García Novoa “*La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de LGT*”, Quincena Fiscal, número 8, abril 2003, pág. 14.

En segundo lugar, en cuanto al concepto de *abuso*, Ferreiro Lapatza afirma que "el abuso en la aplicación de las normas tributarias entronca con la figura del abuso del derecho recogida en el artículo 7.2 CC" (17).

Para Burlada Echeveste, fraude de ley y abuso del derecho son dos conceptos que no hay que confundir, como indica Pérez Arraiz, el abuso del derecho supone la extralimitación del poder que forma el contenido del derecho subjetivo, mientras que en el fraude de ley lo que se produce es un mal uso del Derecho objetivo, utilizando sus normas de manera retorcida (18).

Díez Picazo señala como diferencia entre el fraude de ley y el abuso del derecho que el "*fraus legis* opera ante todo cuando el individuo actúa negocialmente, de forma que los tipos negociales no expresamente prohibidos se utilizan para eludir el cumplimiento de una obligación o para lesionar el derecho de un tercero; en cambio, en el abuso del derecho, la persona encuentra una situación acotada por el ordenamiento jurídico como "derecho" y la utiliza, en daño de un tercero, que no se encuentra amparado por una especial prerrogativa jurídica" (19).

García Novoa diferencia este nuevo concepto del clásico abuso de derecho y considera que "si el abuso del derecho persigue evitar que el

(17) Ferreiro Lapatza "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la LGT", Quincena Fiscal, junio 2003, número 11, pág. 10.

(18) El fraude de ley (Estudio analítico del art. 6.4 del Código Civil en la Doctrina y Jurisprudencia), Ed. Bosch, 1989, pág. 76.

(19) Díez Picazo, L. "El abuso del Derecho y el fraude de ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones", Documentación Jurídica, octubre-diciembre 1974, pág.1341.

ejercicio de un derecho subjetivo por un particular colisione con el derecho subjetivo de otro, el Anteproyecto aludía al abuso en la aplicación de la norma tributaria, que consiste en utilizar un acto o negocio privado con el fin de conseguir una menor tributación o situarse en zonas no gravadas: lo que pretende el abuso de derecho es impedir que el ejercicio de un derecho subjetivo por un particular colisione con el derecho subjetivo de otro y sin embargo, el conflicto que se deriva de una actuación elusiva del particular, no es un conflicto entre derechos subjetivos, sino entre derechos, deberes y libertades de los ciudadanos y la potestad funcional de la Administración para proteger la potencialidad recaudatoria del sistema tributario. El abuso que cabría oponer a la libertad de configuración de los contribuyentes no sería un "abuso de derecho", sino un "abuso en la aplicación en la norma", esto es, utilizar un acto o negocio privado, amparado por el Derecho, con el fin de conseguir una menor tributación o situarse en zonas no gravadas (20).

A mi entender, lo que hace el artículo 15 del Anteproyecto, es cambiar la denominación de fraude de ley por la de abuso en la aplicación de la norma, si bien hay que diferenciar, como acertadamente creo que hace García Novoa, este concepto del de "abuso de derecho", y añadir, para que el concepto quede conformado, que los actos o negocios a través de los cuales se eluda la realización del hecho imponible, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

(20) García Novoa, *La cláusula antielusión en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, 2004, págs 302-303 y 308.

Otro aspecto novedoso y sorprendente a la vez, es la posibilidad de aplicar sanción, además de la aplicación de la norma eludida, la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas y la liquidación de los intereses de demora, tal y como se recoge en el apartado tercero del citado artículo 15 del Anteproyecto. La reacción fue unánime, tanto la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), como el Consejo de Estado y la doctrina, mostraron su rechazo; así el informe de la AEDAF manifestaba que " si se entiende que no es el abuso lo que se está sancionando, sino el acto realizado en abuso, ello significará sancionar supuestos en los que no se ha violado directamente la norma, desatendiendo las exigencias de culpabilidad propias del sistema sancionador y contrariando los principios de la potestad sancionadora reflejados en el artículo 178 del propio Anteproyecto de LGT".

También el Consejo de Estado, en el Dictamen al Anteproyecto, se mostró crítico al considerar, con apoyo en la STC de 19 de julio de 2000, que suponía la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que podría resultar inconstitucional al vulnerar el principio de *lex certa* del artículo 25 de la Constitución: "... lo que no es posible es que junto a la liquidación que se practica al amparo de dichos supuestos, exija también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción. Y ello porque se incumplen las exigencias de *lex certa* en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores, ya que, debiendo calificarse si se ha producido o no un resultado equivalente al del hecho imponible y admitiendo esta calificación múltiples soluciones, se configura un tipo en blanco. Tipo en blanco que no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los

genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo." Para Binding la finalidad de las sanciones es garantizar la juridicidad del ordenamiento, porque una "obligación solo se eleva a la condición de obligación jurídica cuando una sanción convierte una conducta normativamente prevista en una conducta debida" (21). Por eso, advierte García Novoa, las sanciones tributarias, como todas las sanciones, solo tienen sentido cuando la obligación, cuya juridicidad protegen, existe realmente, y tal juridicidad no puede verificarse cuando la obligación tributaria no ha surgido por evitación del hecho imponible.

Plantearse la posibilidad de sancionar el "abuso de derecho en la aplicación de la norma tributaria, supondría renunciar a un elemento fundamental de todas las sanciones como es la antijuridicidad" (22). Como dice Falcón y Tella, "nunca puede reputarse como una conducta prohibida, o de cualquier otro modo, contraria al ordenamiento jurídico-tributario, dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible" (23).

No obstante, algún sector de la doctrina se manifestó a favor de la sancionabilidad argumentando que en el abuso se da una vulneración indirecta de la norma o un especial ánimo falsario, argumentos que no

(21) Binding, K., referencia que hace García Novoa en "*La posibilidad de imponer sanciones...*" op. cit., pág. 20.

(22) García Novoa en "*La posibilidad de imponer sanciones...*" op. cit., pág. 20.

(23) Falcón y Tella, R.: *El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC*", Quincena fiscal", 1995, núm. 17, pág. 12.

resultaron convincentes, pues, a juicio de García Novoa, no se contemplan los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza, puesto que la determinación del abuso depende de la apreciación del carácter "inusual" del negocio por la propia Administración, vulnerando los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución, por desconocer las exigencias de "*lex certa*" (24).

1.3.4. *El fraude de ley en la actual LGT de 17 de diciembre de 2003.*

La nueva regulación del fraude de ley o "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", es sustancialmente la misma que la que se preveía en el Anteproyecto, con algunas salvedades. El artículo 15 de la LGT dispone, en su apartado primero que:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos

(24) García Novoa en "*La posibilidad de imponer sanciones...*" op. cit., págs. 25 y 26.

relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración Tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones."

A) Novedades.

Como vemos, la nueva redacción presenta tres grandes novedades con respecto al Anteproyecto: se utiliza la expresión "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" en lugar de la de "abuso en la aplicación de la norma tributaria"; se sustituye el verbo eludir por el de evitar y se suprime la parte final del precepto que disponía: "sin perjuicio de la sanción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley".

En cuanto al cambio del término "abuso" por el de "conflicto", ha sido fuertemente criticado por la doctrina, por varias razones. Primero, porque introduce una gran ambigüedad, ya que, conflicto, como tal hay siempre que la Administración Tributaria y el contribuyente mantienen posiciones distintas, y no siempre ese conflicto es el que aparece

regulado en el artículo 15 LGT, y, por tanto, no siempre se resolverá según el artículo 15 LGT.

Segundo, porque esta nueva categoría sigue siendo, una manifestación de lo que siempre ha sido el fraude de ley. Tercero, porque obviar conceptos que tienen una rica tradición y sustituirlos por otros tan vacuos y jurídicamente inanes como el conflicto, conlleva el riesgo de que se presenten como antitéticas realidades que no lo son (25). En palabras de Palao Taboada " se trata de una denominación absolutamente inexpresiva y técnicamente tosca, pues los conflictos en la aplicación de las normas, tributarias o de otra clase, pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión tributaria; por ejemplo por discrepancias sobre los hechos o acerca de la interpretación de la norma aplicable, o sobre la vigencia o legalidad o constitucionalidad de esta. No obstante, esta figura es la misma que la antes llamada "abuso en la aplicación de la norma tributaria" y que el viejo fraude a la ley" (26).

Otro sector de la doctrina, sin embargo, no vio con malos ojos la inclusión de este término, así Ferreiro Lapatza entendió que " el nuevo concepto se utiliza para no emplear las expresiones de "fraude de ley" y "abuso de derecho". En el primer caso, para despejar cualquier elemento de intencionalidad y para evitar su confusión con la defraudación. En el segundo supuesto, para desterrar que el abuso de derecho pudiese ser confundido con otros abusos merecedores de sanciones penales: el artículo 15 se coloca, de este modo, al servicio de la seguridad, rechazando

(25) Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, Edit. Thomson-Aranzadi, 9ª ed. 2004, págs. 105-106.

(26) Palao Taboada, "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación, Estudios Financieros*, núm. 66, 2003, pág.87.

do el nombre y la técnica del "fraude de ley" por su componente intencional de difícil prueba y el de "abuso de derecho" por la posibilidad de que algunos operadores jurídicos (funcionarios, abogados, jueces, asesores, etc...) pudiesen no diferenciar claramente el fraude de ley de la defraudación y el abuso de derecho de otros abusos que merecen una sanción de tipo penal" (27).

Otro de los cambios operados en la nueva LGT, es la sustitución del verbo eludir por el de evitar, cambio que, al parecer se realizó para evitar cualquier confusión entre el fraude de ley tributaria y el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal, ya que en este también se habla de eludir (28).

Así, Ferreiro Lapatza, apunta que el artículo 15 LGT utiliza el verbo "evitar" en lugar de "eludir" para impedir la confusión con el delito de defraudación tributaria: "en Derecho Tributario cabe, sin duda, hablar de una elusión lícita (no realizando el hecho imponible) y de una elusión penalmente ilícita: el artículo 15 LGT no emplea el verbo evitar para evitar este tipo de confusiones" (29).

Para Burlada Echeveste la sustitución del término eludir por el de evitar supone un retroceso, porque rompe con la terminología que se emplea en el Derecho Común y porque técnicamente "eludir" y "evitar"

(27) Prólogo a la obra de García Novoa: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, 2004, págs. 9 y 10.

(28) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pág 42.

(29) Prólogo a la obra de García Novoa: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op. cit., pág. 13.

son dos cosas distintas (30). En este mismo sentido Escribano entiende que "evitar la realización del hecho imponible puede significar, simplemente, abstenerse de realizarlo, lo que conviene poco, o nada, al presupuesto de hecho que se quiere describir" (31).

Por último, tal y como se indicó en el apartado anterior, la postura contraria del Consejo de Estado a la sancionabilidad del abuso en la aplicación de la norma tributaria, y las numerosas opiniones que se manifestaron en el mismo sentido, empujaron al Gobierno a eliminar la norma sancionadora y la remisión que a ella hacía el apartado 3 del artículo 15 del Anteproyecto.

B) Requisitos.

Una vez analizados los cambios introducidos por la nueva LGT, vamos a referirnos los requisitos exigidos para que exista fraude de ley o, según la nueva terminología, conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Estos son:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, se utilicen actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

(30) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pág 42.

(31) Escribano *La nueva LGT: algunas cuestiones problemáticas*, Estudios Financieros, núm. 272, noviembre 2005, pág. 86..

La expresión "*individualmente considerados o en su conjunto*", en palabras de Palao Taboada, significa que para enjuiciar si la operación es o no apropiada para obtener el resultado logrado con ella, puede tomarse en cuenta tanto una operación aislada como varias operaciones de manera unitaria (32).

El término "artificioso" ha de ser entendido en el sentido de que en tales actos o negocios la forma adquiere una importancia absolutamente predominante sobre el contenido, sin llegar a ocultarlo, porque entonces estaríamos ante un caso de simulación; y la palabra "impropio" ha de ser entendida como inadecuado o menos adecuado que otros actos o negocios que, en nuestra organización social, se utilizan normalmente para conseguir el resultado previsto (33).

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Lo único que se exige es que el contribuyente obtenga un ahorro fiscal que no hubiera obtenido si hubiera realizado los actos o negocios usuales o propios. En palabras de Palao Taboada, "a través de las operaciones el sujeto trata de conseguir un determinado resultado pero soportando un gravamen inferior al que ocasionaría obtener ese mismo resultado utilizando las formas jurídicas o tipos de negocio que el Derecho ha

(32) Palao Taboada en: "*Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias*", pág 75, que es el capítulo 2 de la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (Coordinador: Palao Taboada), Edit CEF, Estudios Financieros, 2004.

(33) Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, Ed Marcial Pons, 24º ed., 2004, pág. 144

dispuesto para ello. Es decir, las formas utilizadas no se explican por la diferencia de resultado que permiten obtener, sino únicamente por el ahorro fiscal "(34).

El hecho de que los efectos no resulten relevantes es un concepto indeterminado, que no concreta la norma y que habrán de determinar los Tribunales.

c) Cuando se den los dos requisitos anteriores, la Administración declarará el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previo informe favorable de la Comisión consultiva, de conformidad con el procedimiento recogido en el artículo 159 de la LGT.

C) Efectos.

Dispone el apartado tercero del artículo 15 LGT que: " en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones."

Como señala Pérez Royo, la Administración procede a recalificar los negocios realizados por los obligados tributarios, pero en lugar de aplicar la norma correspondiente a los negocios artificiosos y carentes de sentido económico, se aplicará la norma eludida, con la consiguiente

(34) Palao Taboada: "*Fuentes ...*", op. cit., pág. 76.

eliminación y desconocimiento de las ventajas fiscales. Además se exigirán los intereses de demora correspondientes al retraso en el ingreso de la deuda tributaria que normalmente se habrá producido, pero sin que proceda la imposición de sanciones (35). En definitiva, las consecuencias del conflicto son esencialmente las mismas que las del antiguo fraude de ley del artículo 24 LGT tras la reforma de la Ley 25/1995.

Tal y como se ha señalado anteriormente se elimina la norma sancionadora y la remisión que a ella hacía el apartado 3 del artículo 15 del Anteproyecto, lo que no impide que si el contribuyente comete con ocasión de un acto en fraude de ley una infracción, ésta resulte sancionable, por ejemplo si no declara íntegramente los actos fraudulentos, no ingresa la deuda correspondiente a ellos, incumple deberes formales, obstruye la actuación investigadora, etc.

1.4 Jurisprudencia.

Ya hemos visto, como antes de la promulgación de la L.G.T. de 1963 y de la introducción en el Código Civil del artículo 6.4, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo venía aplicando la teoría del fraude de ley según la tesis de De Castro, fundamentada principalmente en la ausencia de elemento intencional alguno, entre otros conceptos. Teoría que mantuvo durante unos años más. Así podemos destacar las siguientes sentencias:

Ya la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1957 declaraba

(35) Pérez Royo, F. *Derecho ...*, op. cit., pg. 127

que: "...para la admisión de esta clase de fraude es preciso una serie de actos que pese a su apariencia de legalidad violen el contenido ético del precepto legal en que se amparen".

Si bien es en la sentencia del TS, Sala de lo Civil, de 13 de junio de 1959 donde se hace un examen más exhaustivo del fraude de ley, manteniéndose en una línea uniforme el TS, desde entonces. En esta sentencia se recoge la doctrina de De Castro, afirmándose que:

“del examen de los hechos expuestos, se induce según las reglas del criterio humano, la existencia de un evidente fraude de ley...ya que concurren los requisitos señalados por la doctrina: 1º Acto o actos que contrarían la finalidad práctica de la ley defraudada, suponiendo su violación efectiva, entendiéndose los autores que el acto “*in fraudem legis*” será nulo siempre que la ley, según recta interpretación, quisiera evitar la realización del resultado práctico obtenido, pero no si solo quisiera prohibir el medio elegido para la realización del resultado. 2º Que la ley en que se ampara el acto o actos (ley de cobertura) no tenga el fin de protegerlos - aunque puedan incluirse por su materia en la clase de los regulados por ella - por no constituir el supuesto normal, o ser medio de vulnerar abiertamente otras leyes, o perjudicar a tercero, no siendo necesario que la persona que realice el acto o actos en fraude tenga intención o conciencia de burlar la ley, ni, consiguientemente, la prueba de la misma, porque el fin único de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa, de que se encargan otras instituciones, debiendo afirmarse, por aplicación del apartado primero del artículo cuarto del Código Civil, la nulidad de pleno derecho de los actos en fraude de ley, que la Sala debe

declarar de oficio, por ser materia de orden público, con la consecuencia de deshacer la apariencia de protección jurídica que amparaba...”.

Vemos pues, como se recogen los mismos requisitos de los que venimos hablando, tanto al tratar el artículo 6.4 del CC, como al hablar de la doctrina de De Castro, esto es, el acto contrario a la ley defraudada, y a su vez amparado en otra ley de cobertura que no le protege suficientemente, y la falta de intencionalidad en el sujeto que realiza el acto porque, como decía De Castro, lo que se persigue con el fraude de ley es el cumplimiento de las leyes no la represión del concierto o intención maliciosa.

A la tesis de la no intencionalidad se suma también la STS de 20 de mayo de 1988 cuando dice:

“a ello no obsta que no se haya acreditado intención alguna de fraude, en cuanto la doctrina científica predominante entiende que no es necesaria la intención o propósito defraudatorio, porque lo que se sanciona en el fraude a la ley no es la mala fe o la intención maliciosa del agente, sino el acto de incumplimiento de las leyes, de donde resulta la no necesidad de su prueba, y así esta Sala ha declarado en el mismo sentido que no es necesario para que haya fraude de ley que la persona que realice el acto presumido fraudulento tenga intención o conciencia de burlar la ley (Sentencia de 13 de junio de 1959)”.

Una sentencia mas reciente del Tribunal Supremo, sala Civil, de 26 de febrero de 2001, resume esta doctrina jurisprudencial sobre el fraude de ley, recordando lo sentado en la sentencia de 6 de febrero de 1957, señalando:

“La doctrina jurisprudencial sienta de manera uniforme que el fraude de ley exige la concurrencia de una serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violen el contenido ético de los preceptos o normas legales en que se amparan (entre otras, SSTs de 6 de febrero de 1957, 1 de febrero de 1990, 23 de enero de 1999...)”. Seguidamente la sentencia reproduce la doctrina de De Castro recogida en la sentencia de 13 de junio de 1959 cuando dice: " La última resolución mencionada (STS de 23 de enero de 1999) señala que los requisitos a tener en cuenta para calificar los hechos en fraude de ley, recopilando la doctrina referida, cabe esquematizarlos así: que el acto o actos sean contrarios al fin práctico que la norma defraudada persigue y supongan, en consecuencia, su violación efectiva, y que la norma en que el acto pretende apoyarse (de cobertura) no vaya dirigida, expresa y directamente, a protegerle, bien por no constituir el supuesto normal, bien por ser un medio de vulneración de otras normas, bien por tender a perjudicar a otros, debiendo señalarse, asimismo, que la susodicha figura no requiere la prueba de la intencionalidad, siendo, pues, una manifestación objetiva a apreciar por la circunstancia de concurrir los requisitos que la configuran. De lo expuesto, es decir, como resumen, que el fraude legal se caracteriza por la presencia de dos normas: la conocida y denominada “de cobertura”, que es a la que se acoge *quien intenta el fraude*, y la que a través de esta se pretende eludir designada como “norma eludible o soslayable”.

Me llama poderosamente la atención la expresión que recoge la citada sentencia “*quien intenta el fraude*”, cuando renglones antes se ha dicho “*la susodicha figura no requiere la prueba de la intencionalidad*”, lo que viene a indicar un intento de defraudar, esto es, una intención, es decir, la tesis

que yo vengo manteniendo de que en realidad si que hay en el fondo una intención del sujeto de defraudar, aunque expresamente no se exija dicho requisito de subjetividad en el precepto legal.

Por tanto, de la doctrina jurisprudencial expuesta hasta ahora, hay que destacar dos puntos: uno es la asunción por la jurisprudencia de la tesis de De Castro, apreciada en varias referencias, por ejemplo que el acto sea contrario al fin práctico de la norma defraudada, el perjuicio a terceros y la falta de intencionalidad porque lo que se persigue es el cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa; y otro es que se suprime la identificación del fraude de ley con la nulidad de pleno derecho, que si bien se recogía en la sentencia de 13 de junio de 1959 por aplicación del apartado primero del artículo cuarto del Código Civil, al derogarse este precepto, se omite toda precisión sobre los efectos sancionadores (36).

Es a partir del año 2001 cuando los Tribunales empiezan a separarse de la doctrina de la no intencionalidad, así podemos destacar diferentes resoluciones de Tribunales Superiores de Justicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de Navarra y de La Rioja, que en sentencias de fecha 16 de abril de 2001 y de 27 de octubre de 2001 respectivamente, señalan textualmente que "la esencia del fraude de ley no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente".

(36) Burlada Echeveste, J.L., *El fraude de ley...*, op. cit., pág 16.

También el TS empezó a incluir el requisito de la intencionalidad en sus resoluciones, por ejemplo, la STS de 30 de septiembre de 2002 dice textualmente:

“...fraude de ley, puesto que éste descansa básica y fundamentalmente en la existencia de una conducta con apariencia de licitud que posibilite, al amparo de una norma legal vigente, obtener un resultado o un beneficio, no debido ni pretendido por la norma legal a la que se acogió quien, con su conducta promedio anómala e irregularmente, pero exigiéndose la prueba de la voluntad defraudadora que no puede, desde luego, presumirse y, además, en el fraude hay siempre una “puesta en escena” que actúa como medio engañoso y un resultado final de frustración de un deber jurídico impuesto por el ordenamiento jurídico a las personas”.

Y continúa en esta línea, como lo muestran las sentencias de la Sala de lo Penal de fecha 28 de noviembre de 2003 al referirse al fraude de ley como *"elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento"*. Pero esta sentencia va más allá, el TS viene a determinar que un caso de fraude de ley podría ser constitutivo de delito, así en el fundamento de derecho vigésimo cuarto dice que, *"en cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatar es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal"*. O también la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de fecha 22 de marzo de 2005: *"en el fraude a que se refería el artículo 24 LGT se busca eludir el pago del tributo u obtener*

ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado -en el que se presenta a la tributación-, que encubre otro disimulado."

Sin embargo, la sentencia más reciente del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 21 de abril de 2010, vuelve a referirse al fraude de ley indicando que no es necesario el requisito de la intencionalidad para su existencia, y ello tanto si hablamos del artículo 24 de la LGT en su redacción de 1963, como en la redacción de 1995, como tras la reforma operada por la actual L.G.T. en 2003 y el consiguiente cambio conceptual de fraude de ley por conflicto en la aplicación de la norma. La sentencia viene a aclarar que la esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada, volviendo así a la tesis mantenida por De Castro. Resulta interesante destacar de esta sentencia lo reseñado en su fundamento jurídico noveno, cuando dice: *"Sea como fuere, como puede apreciarse, el presente motivo se funda en que el artículo 24 de la L.G.T ., en su versión anterior y posterior a la Ley 25/1995 , reclama que la Administración pruebe la existencia en el sujeto pasivo el propósito de eludir o evadir el impuesto, en definitiva, dolo o voluntad de defraudar ("eludir", se dice, es "evitar algo con astucia o maña")*. Ya hemos dicho, sin embargo, que para que pueda apreciarse la existencia de fraude de Ley no es necesaria la existencia de esa voluntad de infringir la norma. Como acertadamente señalaba la actuario en la propuesta de resolución del expediente de fraude de Ley, *«el propósito de eludir el impuesto no se identifica con la intención de infringir la ley», lo cual «no constituye un requisito del fraude de ley», dado que «no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley»; lo que en realidad se debe probar es «que el*

camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto». En suma, la «esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta o elusiva, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada». Y ya hemos dicho más atrás que esta es, implícita, pero muy claramente, la tesis que acertadamente asume la Sentencia de instancia cuando sostiene que «lo que caracteriza esta figura jurídica, es el abuso por parte del contribuyente de las "formas jurídicas"» (FD Quinto) y se remite expresamente al artículo 15.1 de la Ley 58/2003 , que regula el llamado conflicto en la aplicación de la norma".

El TC ha mantenido una postura en esta línea, así en la sentencia número 120/2005 de 10 de mayo declara que el elemento característico de toda defraudación (ánimo específico de causar perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello) no se da en el fraude de ley, diciendo textualmente que "*En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorables (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).*"

Nos encontramos, por tanto, a la vista de estas últimas dos últimas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, que la postura del TS coincide con la del TC en cuanto a la no existencia de intencionalidad en la figura del fraude de ley.

Por último solo referirnos a la imposibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley, además de estar expresamente previsto en el nuevo artículo 15.3 L.G.T., es clara la doctrina del Tribunal Constitucional; por ejemplo, en la citada sentencia de 10 de mayo de

2005. Y en este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la sentencia de 21 de febrero de 2006, que reconoce expresamente la imposibilidad de sancionar en los supuestos de fraude de ley, cuando en su apartado 93 dice:

“procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad”.

2. El fraude a la ley tributaria y su diferencia con otras figuras según la jurisprudencia.

2.1 Economía de opción.

Tanto el Tribunal Supremo como otros altos Tribunales, han venido distinguiendo en sus resoluciones, el concepto de fraude de ley, de otros, como por ejemplo la economía de opción, considerando este último, como una legítima posibilidad de obtener un ahorro fiscal. Así el TS viene definiendo el fraude de ley como “una forma de ilícito atípico, en la que se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (de cobertura), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas” (Sentencia de 28 de noviembre de 2003, Sala Penal). En otra sentencia más reciente, de 22 de marzo de 2005, Sala de lo Contencioso-

Administrativo, considera que “en el fraude se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes..., mientras que en la economía de opción, fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico”. También la sentencia del TS de 15 de julio de 2002, Sala Penal, define la economía de opción, como una figura que “solo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Resulta indiferente que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”, palabras que se recogen textualmente en la STS de 28 de noviembre de 2003.

Por su parte el Tribunal Constitucional, señala que “en el fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu (Sentencia TC número 120/2005 de 10 de Mayo). Y en cuanto a la economía de opción se entiende como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un

mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”. (Sentencia TC número 46/2000, de 17 de febrero).

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de 30 de septiembre de 2004, reproduce este mismo concepto de economía de opción recogido en la STS 15 de julio de 2002 y STC número 46/2000 de 17 de febrero.

Los Tribunales Superiores de Justicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), y en concreto el TSJ de Navarra, en sentencias de 11 de junio de 2001, número 719 y número 720, se ocupan de esta distinción: “La economía de opción es expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario. Sin embargo en el fraude existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas. El único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos tributarios es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos”. En este mismo sentido las sentencias también de TSJ de Navarra de 9 de enero de 2002, 17 de junio de 2002, 23 de septiembre de 2003 y 14 de noviembre de 2003. Esta misma Sala, en sentencia de fecha 16 de abril de 2001 define expresamente el fraude de ley como "el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente".

Para el TSJ de La Rioja “la economía de opción del sujeto, en cuanto que no supone el abuso de formas jurídicas...es válida” (sentencia de 9 de febrero de 2000, y en el mismo sentido también las de 13 de julio de 2000 y 24 de julio de 2002). Definiendo este Tribunal, en sentencia de fecha 27 de octubre de 2001, el fraude de ley como "el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente".

Vemos, pues, cómo la economía de opción se configura como una posibilidad para el sujeto pasivo legalmente válida dentro del Derecho en general y del Derecho Tributario en particular, a diferencia del fraude de ley.

2.2 Simulación negocial.

El artículo 16 de la Ley General Tributaria dice así:

“1- En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2.- La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3.- En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

Vemos cómo la LGT marca una diferencia entre el conflicto en la aplicación de la norma (fraude de ley) y la simulación, y es la aplicación

de la correspondiente sanción a los actos o negocios en los que exista simulación, sanción que no existe para los actos realizados en fraude de ley, a los cuales solo se les exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, según dispone artículo 15 LGT.

Pero ¿cuándo nos encontramos ante un acto realizado en fraude de ley, y cuando se haría bajo el manto de la simulación?, pues ambas figuras constituyen un tipo de ilícito que pueden confundirse y que es preciso diferenciar, máxime cuando uno es sancionable y otro no. En este sentido, algún autor, como Guillermo G. Ruiz Zapatero (37) se plantea la cuestión de si existe entre ambas figuras diferencias constitucionalmente relevantes para la diferencia en el tratamiento legal consistente en la sanción administrativa. Y concluye manifestando que *“entre los supuestos de los artículos 15 y 16 de la LGT, tampoco se aprecian diferencias relevantes como para justificar el distinto tratamiento en materia sancionadora”*. Y es más, nos hacemos otra pregunta, ¿los actos realizados en fraude de ley, pueden dar lugar a la constitución del tipo delictivo del artículo 305 CP? La jurisprudencia ha venido distinguiendo ambos conceptos y sus consecuencias jurídicas en varias sentencias, que vamos a desarrollar a continuación.

En una importante Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002 se plantea la cuestión de la diferencia entre el fraude de ley y la simulación, y señala lo siguiente: *“La simulación es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que*

(37) Ruiz Zapatero Guillermo G.: *Simulación comercial y delito fiscal*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, de Aranzadi 2004, número 34, pág. 84.

sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento solo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir... Simulación y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de este, el negocio o negocios realizados son reales, no se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ("norma de cobertura"), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada")."

Continúa esta sentencia distinguiendo ambas figuras, de la llamada economía de opción, indicando que *"en los casos de simulación y fraude de ley, figuras en todo caso connotadas de ilicitud y caracterizadas -más allá de sus diferencias- porque quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva tiene algo que ocultar. Así, en el caso de la simulación (relativa) se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. El fraude de ley es una forma de "ilícito atípico", en la que así mismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas"*.

Más adelante se refiere la sentencia al doble plano de legalidad, que se advierte en ambas figuras, señalando que *“en el desarrollo de la figura del fraude de ley concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad como referencia, con los que se opera tácticamente. Mientras que en las relaciones entre las dos entidades de que aquí se trata es evidente la presencia de dos planos de actividad jurídico-mercantil.”*

Podemos extraer varias conclusiones de esta sentencia:

- 1.- La simulación se caracteriza por la voluntad compartida de encubrir una realidad antijurídica. Hay un componente de ocultación.
- 2.- En el fraude de ley no se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde.
- 3.- Ambas figuras están connotadas de ilicitud, porque quien recurre a ellas busca desfigurar ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico.
- 4.- En ambas figuras se da un doble plano de legalidad, sin embargo en el fraude de ley hay un solo plano de actividad jurídico mercantil y en la simulación habría dos, uno que se oculta y otro aparente.

Otra sentencia importante del Tribunal Supremo es la número 751/2003 de 28 de noviembre, que explica las diferencias entre economía de opción, fraude de ley y simulación. Los hechos de la sentencia se refieren en líneas generales, tal y como se señala en la misma, a una serie de *“negocios jurídicos realizados por los acusados para encubrir el incremento patrimonial derivado de una operación que consistía pura y simplemente en la venta de unos terrenos, y para eludir íntegramente el pago de los impuestos correspondientes por dicho incremento patrimonial y por el reparto familiar*

subsiguiente, siendo ficticios dichos negocios. Se trata de una cobertura formal, pura apariencia, carente de causa y de voluntad negocial, urdida únicamente con la finalidad de encubrir los contratos subyacentes de compraventa de terrenos y donación parcial de su importe, para poder así eludir los tributos correspondientes a esos negocios jurídicos reales de compraventa y donación bajo el manto de la simulación.”

Esta sentencia, en su fundamento jurídico vigésimo sexto, se refiere a la anterior sentencia de 15 de julio de 2002 y explica que *“tanto la simulación como el fraude de ley son figuras connotadas de ilicitud y caracterizadas porque quien recurre a ellas busca desfigurar ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En el caso de la simulación, se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, solo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. El fraude de ley es una forma de ilícito atípico, en la que se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (de cobertura), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. No se trata de eludir ninguna prohibición legal, sino de realizar toda una serie de operaciones contractuales con causa falsa, que simplemente encubrían una compraventa inmobiliaria y una serie de donaciones.”* Continúa diciendo la sentencia, en su fundamento jurídico cuadragésimoquinto que nos encontramos ante un negocio simulado porque *“se falsea la realidad simulando una actuación societaria artificiosa e inventada para eludir los deberes fiscales sujetando la actuación simulada a una normativa que no le era aplicable. No nos encontramos ante un supuesto de economía de opción, pues no responde a una opción por una fórmula alternativa lícita, ni tampoco ante un fraude de ley, pues no se trata de acoger una actividad negocial real al amparo de una norma*

determinada que no le corresponde para eludir otra norma imperativa y perseguir con ello un resultado prohibido por el ordenamiento, sino de configurar toda una falsa realidad negocial, diferente de la real, simulando operaciones que no responden a propósito negocial alguno, sino simplemente al disfraz de la realidad. No se ampara la realidad negocial en una norma inapropiada, sino que se disfraza dicha realidad, se construye otra diferente, en definitiva se acude a una clara y manifiesta simulación”.

Vemos pues, que esta sentencia viene a ratificar lo manifestado en la anterior de 15 de julio de 2002, señalando como notas esenciales de la simulación, la falsedad en la causa de los negocios jurídicos aparentes y la ocultación de los negocios jurídicos reales con el fin de eludir los tributos correspondientes a los mismos (38).

Pero hay que destacar que, en esta sentencia, el TS viene a determinar que un caso de fraude de ley podría ser constitutivo de delito, así en el fundamento de derecho vigésimocuarto dice que *“en cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto.*

(38)Vid por todos, García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. en *"Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del TS sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003)"*, Nueva Fiscalidad n°: 7, 2004, págs. 29-62.

Capítulo I.- Distinción entre fraude de ley y fraude fiscal o defraudación a la Hacienda Pública.

El artículo 24.2 de la LGT dispone que los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del artículo 305 del Código Penal.

A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado artículo 24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el artículo 305 del CP no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en sí misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento... desde luego, el fraude de ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos.”

Continúa la sentencia diciendo en su fundamento jurídico trigesimooctavo que “el fraude de ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario al mismo, cuando estos actos, por sí solos, revistan todos los caracteres de una infracción penal. En definitiva, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la

conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con que se haya revestido.”

Por tanto podemos extraer tres claras consecuencias de estos fundamentos:

1.- La manifiesta intencionalidad (discutida en el apartado anterior) de quien realiza actos en fraude de ley (*quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley*).

2.- Los actos realizados en fraude de ley pueden dar lugar a la consumación del tipo delictivo del artículo 305 del Código Penal.

3.- Estos casos fraudulentos, que revistan caracteres delictivos, deben ser sancionados, en el ámbito penal.

Una importante sentencia del Tribunal Constitucional viene a dar un giro de ciento ochenta grados a esta tesis mantenida por el Tribunal Supremo, al considerar que los hechos constitutivos de fraude de ley no dan lugar al tipo penal del artículo 305, y por tanto no son sancionables penalmente. Vamos a desarrollar a continuación este aspecto de la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, número 120/2005 de 10 de mayo, que define las diferencias entre el fraude de ley y la simulación. La STC viene a estimar el recurso de amparo interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 de julio de 2002, por apreciar vulneración al derecho a la legalidad penal (artículo 25.1 CE) y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (artículo 24.1 CE). Dicha sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona condenó por delito fiscal unos hechos calificados como constitutivos de un fraude a la ley tributaria, cuando en el Juzgado de lo Penal se había dictado sentencia absolutoria y sin que la posible existencia de fraude de ley se

hubiera debatido en la instancia, y sin que ni siquiera se hubiera propuesto por las acusaciones en sus recursos de apelación.

Describe el fraude de ley, la STC de 10 de mayo de 2005, de esta manera *“nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho Penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos. La utilización del término fraude como acompañante de la expresión de ley acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante rodeo o contorneo legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por mas que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello la consecuencia es la aplicación de la norma indebidamente relegada.”* (Fj 4). No habiendo lugar a la imposición de sanciones para los casos de fraude de ley, reservando esta posibilidad exclusivamente para los casos de simulación, toda vez que tal y como indica la sentencia textualmente *“la utilización de la figura del fraude de ley para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, constituye analogía in malam partem prohibida por el artículo 25.1 CE.”* (Fj 4).

Continúa diciendo la sentencia que *“mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista.”*(Fj 4). De tal forma que *“el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar un perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar (39) el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito”*. *“La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandado como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública, ha de considerarse una aplicación analógica del tipo penal, que resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el artículo 25.1 CE.”*(Fj 5).

Y continúa diciendo la sentencia, en su fundamento jurídico sexto, que *“la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.”*

Por tanto, podemos extraer dos consecuencias importantes de la sentencia del TC 120/05:

(39) A estos efectos, la LGT define el término ocultación en su artículo 184.2, de la siguiente forma: *“ se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración Tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.”*

Capítulo I.- Distinción entre fraude de ley y fraude fiscal o defraudación a la Hacienda Pública.

1.- Que son elementos característicos de la simulación, el engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes y el ánimo específico de ocasionar un perjuicio, y, en consecuencia, es sancionable penalmente.

2.- Que el fraude de ley no integra el tipo del delito fiscal, pues no existe el elemento subjetivo, esto es, el ánimo específico de ocasionar un perjuicio, y por tanto, no es sancionable penalmente.

Otra sentencia posterior del Tribunal Constitucional, de 13 de febrero de 2006, viene a ratificar esta misma doctrina, señalando expresamente en su fundamento jurídico tercero que “ *para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito*”.

En conclusión, podemos decir que la doctrina del Tribunal Supremo se ha caracterizado por distinguir el fraude de ley y la simulación en el hecho de que, en esta última se da un componente de ocultación y falsedad en los negocios jurídicos realizados con la finalidad de engañar a la Hacienda Pública, no así en los actos realizados en fraude de ley, en los que los negocios son transparentes, si bien se amparan en una norma que no es la que le corresponde para obtener una mejor ventaja fiscal; pero

en ambos casos los hechos pueden ser constitutivos de delito fiscal. Con la sentencia del Tribunal Constitucional 120/05 de 10 de mayo, se da un giro a esta doctrina, pues si bien se mantienen las misma notas características a efectos de diferenciar ambas figuras, se considera que los actos realizados en fraude de ley no son constitutivos de delito fiscal, pues ello constituiría analogía *in malam parte* prohibida por el artículo 25.1 CE, que lesionaría los principios de legalidad y seguridad jurídica.

2.3 *Infracciones tributarias.*

El artículo 183.1 de la L.G.T. establece que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

Vemos, por tanto, dos requisitos imprescindibles en las infracciones, y que por el contrario, no se dan en el actual concepto de conflicto en la aplicación de la norma, como son:

- el elemento intencional (*dolosa o culposas*), y
- la imposición de sanción

En cuanto al primero de ellos, ya hemos visto en el apartado anterior, como la exigencia o no del requisito de la intencionalidad en el fraude de ley, ha ido cambiando tanto en la legislación como en las resoluciones de nuestros tribunales, siendo en la actualidad, según la última sentencia del TS de 21 de abril de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo)

coincidente con la del TC (sentencia 120/2005 de 10 de mayo) que no exigen el elemento intencional, que tampoco aparece expresamente recogido en el actual artículo 15 LGT.

En cuanto al segundo no procederá la imposición de sanciones por expreso mandato del apartado tercero del artículo 15 LGT.

Al respecto, podemos destacar la sentencia del TS, Sala III de lo Contencioso-Administrativo de 7 de octubre de 1998, que recoge en su fundamento jurídico primero: *“Cuando la conducta de una persona...se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria...la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esa culpabilidad, lo que presupone un elemento intencional.”*

En la misma línea la STS de 27 de Diciembre de 1999, que al referirse al tipo de infracción recogido en el artículo 191 L.G.T (40) señala: *“la infracción grave no puede estar, pues, solamente constituida por la falta de ingreso, sino por la falta de ingreso que resulte de la no presentación, de la presentación fuera de plazo y de las previsiones de regularización que estén permitidas legalmente o de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incorrectas”*.

(40) Artículo 191.1º de la L.G.T: *“Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley”*.

Y también la STS de 27 de septiembre de 1999: “*El tipo de la infracción grave no es simplemente no ingresar en plazo, sino que exige que la falta de ingreso resulte de la no presentación, de la presentación fuera de plazo o de la presentación de declaraciones intencional y culposamente incompletas.*”

En estos términos señala Alonso González (41) que “no resulta forzada la aplicación de esta doctrina jurisprudencial a los casos de fraude de ley en los que la operativa se realiza sin ocultar nada a la Administración aunque aplicando las normas que parecen más convenientes a supuestos de hecho no siempre nítidos. Si nada se oculta a la Administración, si las declaraciones tributarias se presentan completas, veraces y en tiempo y forma, si la contabilidad es correcta, las posibles discrepancias de enfoque entre Administración y administrado, en su caso calificables como fraudes de ley o economías de opción, no pueden ser castigadas mediante el tipo infractor del artículo 79 LGT (actual 191) y menos aún, mediante el artículo 305 CP”.

Es necesario, por tanto, como diría Julio Banacloche (42), que la Administración Tributaria tome conciencia de que, en la formación de sus empleados, en las instrucciones impartidas y en los textos recomendados o impuestos para su utilización en los expedientes sancionadores, se evite la simple e inexacta referencia a “dejar de ingresar en plazo” o “acreditar indebidamente partidas negativas”, debiendo apreciarse y motivarse que la acción u omisión del administrado ha sido temeraria o tan manifiestamente errónea que se pueda calificar la

(41) Alonso González L. M. en *Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave*, revista Quincena Fiscal, marzo 2003, pág. 18.

(42) Banacloche J. en *Infracciones y delitos* de la Revista Impuestos, año 2002, pág. 3.

declaración como inexistente.

Continúa el artículo 191 en sus apartados 2, 3 y 4 clasificando las infracciones en leves, graves y muy graves; dependiendo de la cuantía defraudada y de otros conceptos como que exista o no ocultación o que se hayan utilizados o no medios fraudulentos para calificarlas en uno u otro grado (43).

Vemos pues, como para la calificación de una infracción en grave o muy grave se requiere expresamente de un elemento intencional que viene dado por los conceptos de *ocultación, utilización de medios fraudulentos, documentos falseados*, elementos que como decíamos en el apartado anterior, la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional han señalado que no forman parte del concepto de fraude de ley.

Estas conductas de fraude tributario, constitutivas de infracciones, traspasarían el ordenamiento tributario y serían castigadas en el seno del ordenamiento penal, si la cuota defraudada excediera de 120.000 euros, dando lugar a la aplicación del tipo delictivo del artículo 305 del Código Penal (delito fiscal).

(43) Vid. por todos, sobre las infracciones, Eserverri Martínez, E. en *Infracciones tributarias graves: tipos*, Crónica Tributaria, nº: 98, 2001, págs. 69-78.

3. El fraude a la ley tributaria y defraudación a la Hacienda Pública (delito fiscal).

Ya hemos visto que la doctrina del Tribunal Constitucional a raíz de la sentencia 120/2005 de 10 de mayo, difiere de la que ha venido siendo la doctrina del Tribunal Supremo. Así pues, podemos distinguir:

3.1 La doctrina del Tribunal Supremo

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 mantiene que el hecho de que el fraude de ley tributaria no sea sancionable en vía administrativa, no exime de responsabilidad penal cuando los actos reúnan los caracteres del tipo penal, de tal forma que *“el fraude de ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario al mismo, cuando estos actos, por sí solos, revistan todos los caracteres de una infracción penal. En definitiva, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con que se haya revestido.”* (FD Trigésimo octavo).

Para el Tribunal Supremo lo importante es que concurren los elementos integrantes del tipo penal (especialmente que la cuota dejada de ingresar haya superado la cuantía prevista en el Código Penal), con

independencia de que ello se haya producido mediante un fraude de ley o no: *“en cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatar es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto. (...). En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del artículo 305 del Código Penal. (FD Vigésimo sexto).*

El Tribunal Supremo argumenta que el hecho de que el apartado tercero del artículo 24 LGT de 1995 dispusiera que en caso de fraude de ley no podían imponerse sanciones, no imposibilitaba la aplicación de la norma penal porque el artículo 305 del código Penal no sanciona la utilización del procedimiento encubridor, sino la elusión en si misma: *“A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado artículo 24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el artículo 305 del CP no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en sí misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento... desde luego, el fraude de ley no impide la*

aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos.”

3.2 La doctrina del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional viene a cambiar esta doctrina que viene manteniendo el Tribunal Supremo, de tal forma que en la Sentencia 120/2005 de 10 de mayo considera que los hechos constitutivos de fraude de ley no dan lugar al tipo penal del artículo 305 del Código Penal, y por tanto no son sancionables penalmente. Para el TC el elemento característico de toda defraudación (ánimo específico de causar perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello) no se da en el fraude de ley, motivo por el cual ha de rechazarse la aplicación del tipo penal a los casos de fraude de ley que: *“el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar un perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito”. “La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandado como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública, ha de considerarse una aplicación analógica del tipo penal, que resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el artículo 25.1 CE.”*(Fj 5).

En definitiva, el Tribunal Constitucional concluye que es improcedente acudir a la figura del fraude de ley para realizar una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos

en ellos: “... respecto a la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, si constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.”

El Tribunal Constitucional sienta una doctrina clara: el fraude de ley no integra el tipo del delito fiscal, pues no existe el elemento subjetivo, y por tanto no es sancionable penalmente.

Capítulo II.- Prevención y lucha contra el fraude fiscal. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Prevención del Fraude Fiscal.

1.- Introducción

Una vez que hemos analizado el fraude de ley, sus características, elementos y su distinción con otras figuras, entre ellas el delito fiscal, vamos a estudiar a continuación las principales manifestaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, analizando la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, cuyo objetivo principal es la regulación de una serie de medidas tendentes a prevenir el fraude fiscal tan extendido en nuestro país.

Estudiaremos, por tanto, algunas de las medidas, de las recogidas en la citada Ley, que consideramos que pueden influir más directamente en el fraude fiscal, así como el resultado de su aplicación y las propuestas formuladas por expertos tributaristas para mejorar la creciente situación de fraude en la actualidad.

Una de las cuestiones que más ha preocupado a la Administración tributaria durante los últimos tiempos, ha sido la lucha contra el llamado “fraude fiscal”, como lo pone de manifiesto el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En este marco de actuación, vio la luz la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Estos suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley, tal y como se recoge en la Exposición de motivos de la Ley 36/2006.

Como dice Santos de Gandarillas Martos (1), que recoge lo que dice la Exposición de Motivos de esta Ley, los que, en contra de la mayoría, incumplen con sus obligaciones fiscales, no sólo provocan una merma de los ingresos públicos, sino que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores, e introducen un factor de competencia desleal en la economía española.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal se estructura en dos capítulos, nueve disposiciones adicionales, diez disposiciones transitorias y cinco disposiciones finales.

(1) De Gandarillas Martos, S., “*Las Modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo*”, Crónica tributaria núm. 128/2008, pág. 82.

El primero de los capítulos se dedica a la modificación de determinados preceptos de la normativa tributaria, mientras que en el segundo se modifican otras disposiciones legales, que si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación.

Las modificaciones introducidas por la citada Ley 36/2006 afectan a las siguientes leyes:

- . Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- . Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- . Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- . Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
- . Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- . Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado
- . Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946
- . Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores
- . Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública
- . Ley del Catastro Inmobiliario.
- . Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- . Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias
- . Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales
- . Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto

de Autonomía

. Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y fijación de normas complementarias.

Las medidas de esta Ley están dirigidas a regular los distintos tipos de fraude cuya prevención constituye el objeto del citado Plan por ser de especial gravedad. En concreto, y siguiendo el análisis de la Exposición de Motivos, podemos destacar las siguientes:

En primer lugar, se trata de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A este efecto, se establece en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior.

Por otra parte, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se ha establecido la necesidad de un visado previo a la matriculación de vehículos usados para comprobar la realidad del valor declarado como base imponible, con lo que se impide que se puedan matricular vehículos, generalmente de gama alta, por precios anormalmente bajos.

También, en relación con la investigación de los delitos contra la Hacienda Pública, se suprime el trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial. Dice la Exposición de Motivos de la citada Ley que la existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia,

pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado, no obstante esta medida ha suscitado no pocas polémicas, como veremos más adelante.

Otra de las medidas recogidas en la Ley es referente al fraude en el sector inmobiliario, por lo que las novedades se dirigen a la obtención de información que permita un mejor seguimiento de las transmisiones y del empleo efectivo que se haga de los bienes inmuebles. Para ello se establece la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) y de los medios de pago empleados en las escrituras notariales relativas a actos y contratos sobre bienes inmuebles.

Otra de las medidas que aborda esta Ley se refiere a la prevención del fraude que se ampara en la falta de información y opacidad propia de los paraísos fiscales y otros territorios de nula tributación. Para ello, el régimen actual de la lista de paraísos fiscales establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, se ha complementado con otros dos conceptos: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria.

Continúa, la Exposición de motivos, señalando como otra de las medidas antiabuso recogidas en la Ley, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, con la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo.

Resulta también importante la reforma relativa al régimen de operaciones vinculadas. En este sentido, por una parte, se establece en el régimen fiscal de las operaciones vinculadas el mismo criterio de valoración que el recogido en el ámbito contable, de esta forma, la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores. Por otra parte, se adapta la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional para conseguir, con ello, homogeneizar la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene (2).

Por último, tal y como se detalla en la referida Exposición de motivos, se recogen en la Ley otras medidas destinadas a prevenir distintas manifestaciones de fraude, como por ejemplo, se establece como instrumento de control de la facturación de los empresarios en régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una retención a cuenta cuando operen aquéllos con otros empresarios o profesionales, así mismo se amplían los efectos de la revocación del Número de Identificación Fiscal (NIF) y se otorga la

(2) Vid. por todos, Cordero García, J.A. en *"Las operaciones vinculadas y el IS: el desarrollo de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal"*. Nueva Fiscalidad, nº: 5, 2010, págs. 53-102.

necesaria habilitación para que se determine reglamentariamente los casos en que la aportación de los libros y registros fiscales deba efectuarse telemáticamente y de forma periódica.

La Ley 36/2006 es desarrollada reglamentariamente por tres Reales Decretos, a saber:

1.- RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de junio, y tiene como objetivo principal, la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas.

2.- RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición indirecta.

3.- RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el RD 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

A continuación vamos a ir analizando algunas de las medidas que consideramos más importantes, de las introducidas por la Ley 36/2006, destinadas a prevenir el fraude fiscal, ya que nuestro objetivo es estudiar aquellas situaciones donde puede tener más incidencia el fraude fiscal, para ver de que forma ha tratado el legislador de prevenirlo, y la eficacia

que dichas medidas están teniendo en la actualidad, así como su repercusión y la posición doctrinal y jurisprudencial al respecto.

2.- Medidas introducidas por la Ley 36/2006.

2.1. Reducción de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Una de las medidas recogidas en la llamada Ley Antifraude, para dar mayor facilidad de pago a los incumplidores, es la reducción de los recargos previstos para las declaraciones extemporáneas, cuando se realice el pago antes de que se efectúe requerimiento por parte de la Administración.

La vigente Ley 58/2003, General Tributaria, prevé en su artículo 27 la exigencia de ciertos recargos cuando las autoliquidaciones o declaraciones se presentan después de finalizado el plazo de ingreso voluntario fijado normativamente en cada caso. De tal forma que, si la presentación se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del periodo de ingreso voluntario, se exigirá respectivamente un recargo del 5%, 10% o 15%, sin intereses de demora ni sanciones. Dicho recargo se elevará al 20%, si la presentación se realiza después de transcurridos doce meses de la conclusión del periodo voluntario de ingreso, sin sanciones tampoco, pero en esta ocasión con exigencia de los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la conclusión de tal plazo de los doce meses hasta la fecha en que la declaración o

autoliquidación se haya presentado finalmente.

Pues bien, la Ley Antifraude añade un apartado cinco a este artículo 27 de la LGT, según el cual el importe de los recargos señalados se reducirá en un 25% siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo y el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea. Eso sí, estos ingresos han de efectuarse en los plazos marcados por la LGT, en su artículo 62.2, esto es hasta el día 20 del mes posterior si la notificación de la liquidación (del recargo y de la cuota) se efectúa entre los días 1 y 15 de cada mes, o hasta el día 5 del segundo mes posterior si tal notificación se realiza entre el día 16 y el último de cada mes. Dichos plazos se abren con la notificación de la liquidación de dicho recargo.

Dicha reducción también se aplicará en los casos en los que el contribuyente haya acordado con la Administración un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, y que el mismo lo hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del artículo 62.2 LGT, abierto con la notificación de la liquidación de la declaración extemporánea.

Por último, dispone el segundo párrafo de este nuevo apartado cinco del artículo 27 de la LGT que “el importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento”.

En consecuencia, podemos resumir, que los porcentajes efectivos de los recargos por ingreso extemporáneo, si procede aplicar la reducción, serán los siguientes:

- Si se trata de un recargo del 5%, se aplicará el 3,75%.
- Si el recargo es del 10%, se aplicará el 7,5%.
- Si el recargo es del 15%, se aplicará el 11,25%.
- Y siendo un recargo del 20%, se aplicará el 15%.

Y la condición que se exige al obligado tributario para que se aplique dicha reducción, es que pague la cuantía total del importe restante del recargo y la cuantía total de la deuda tributaria declarada, liquidada y presentada fuera de plazo, pero con carácter espontáneo, esto es sin requerimiento previo de la Administración, a partir de la notificación de la Administración de la liquidación derivada de la declaración extemporánea y dentro de los plazos previstos en el citado artículo 62.2 LGT.

Se trata, por consiguiente, como señala Martínez-Carrasco (2) de una medida de estímulo e incentivo para el pago completo de la deuda tributaria, otorgando una mayor flexibilidad a favor del deudor que de manera tardía -pero a iniciativa propia-, procede al cumplimiento de su obligación de presentación de declaración-liquidación correspondiente al hecho imponible realizado. Aunque, en mi opinión, no es tanto como iniciativa propia, sino al advertir que la falta de pago en periodo voluntario le va a acarrear un recargo sobre la deuda tributaria que, si

(2) Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel en “*Notas a la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 2/2007, pág. 4.

ingresa en los plazos establecidos legalmente le va a suponer una reducción en el mismo, pues, si bien no hay un requerimiento previo de pago por parte de la Administración, sí que hay una notificación de la liquidación resultante de la liquidación extemporánea. Si comparto la idea de que ésta medida supone un aliciente para el contribuyente-deudor para el pago de la totalidad de la deuda, por lo que me parece una medida muy positiva.

2.2.- La presunción de residencia fiscal en relación con las entidades radicadas en paraísos fiscales o territorios de nula tributación.

La residencia es, en palabras de García Carretero (3), una figura que reviste gran importancia por cuanto que determina la sujeción al poder tributario del Estado. No obstante, a pesar de su importancia, no existe en nuestra normativa una definición de lo que debe entenderse por residencia fiscal. Ante la ausencia de esta definición, la normativa existente en materia tributaria, en concreto las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, fijan determinados criterios como determinantes de la residencia fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas respectivamente.

(3) García Carretero, Belén “*La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 12/2008, pág. 1.

Hemos de distinguir que, junto a los supuestos normales de residencia (personas físicas o entidades que tienen atribuida la condición de residentes) nos encontramos con diversos supuestos especiales de residencia y es aquí donde surge el problema, esto es, nos referimos a los casos de personas físicas o entidades que no residen en nuestro territorio, pero tributan como tales, o al contrario, en el caso de algunas personas físicas que residen en nuestro territorio pero no tributan como contribuyentes por el IRPF (4).

Muchos de estos supuestos especiales de residencia se han introducido en nuestra normativa tributaria con el fin de luchar contra el fraude fiscal. Y este es el caso de la reforma introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre que modifica el apartado primero del artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De conformidad con lo establecido en el citado artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, será causa determinante de la residencia de una entidad en territorio español y, en consecuencia, su tributación por renta mundial en nuestro país, cualquiera de los criterios siguientes:

(4) Supuesto recogido en el artículo 9.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre Renta de No Residentes y sobre Patrimonio: “No se consideran contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”.

El artículo 10.1 se refiere a miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, miembros de delegaciones autorizadas por el Estado ante el extranjero y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

- que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- que tenga su domicilio social en territorio español.
- que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

Según los dos primeros criterios señalados, podemos considerar como residentes tanto a aquellas entidades que se hayan constituido adoptando una forma jurídica, ya sea pública o privada, regulada por nuestra legislación como a aquellas otras cuyo domicilio social esté radicado en territorio español (5), aunque se haya creado conforme a la normativa de otro Estado. En este sentido, para determinar el lugar en el que radica el domicilio social de una entidad hemos de remitirnos a la Ley de Sociedades Anónimas, cuyo artículo 5 dispone que deberán tener su domicilio en España las sociedades cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de su territorio, es decir, tendrán su domicilio social en España, y por tanto su residencia fiscal, aquellas entidades cuyo principal establecimiento o explotación radique en nuestro país.

El tercer criterio señalado anteriormente -que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español-, ha sido fijado con la finalidad de evitar prácticas de elusión fiscal internacional mediante la creación de sociedades según formas jurídicas extranjeras con domicilio social fuera de territorio español que posteriormente desarrollan sus actividades en

(5) De conformidad con el RDL 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, serán españolas y se registrarán por la normativa española correspondiente, todas las sociedades que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar donde se hubieran constituido.

España, donde tiene su sede de dirección efectiva no coincidente con su domicilio social, como comenta Belén García (6).

Pero, si antes hemos definido el concepto de domicilio social como aquel en el que se encuentra el principal establecimiento de la sociedad, hemos de definir ahora en qué consiste el concepto de “sede de dirección efectiva”, para lo que acudimos al Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades (TRLIS), cuyo artículo 8 señala que “...se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”. Por tanto, aquellas entidades que, aunque se hayan constituido fuera de territorio español y su principal establecimiento y, en consecuencia, su domicilio social se encuentre también fuera de territorio español, si la dirección y control de todas sus actividades, esto es, su sede de dirección efectiva se haya en España, tributará conforme a la normativa española. Como señala Carmona Fernández (7), esta definición legal del concepto sede de dirección efectiva permitirá atraer, como residentes fiscales en España, a entidades interpuestas o carentes de sustrato empresarial, cuya dirección y control se demuestre o deduzca razonablemente que se efectúa desde territorio español.

(6) García Carretero, Belén “*La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales*”, op. cit., pág. 3.

(7) Carmona Fernández, N.: “La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos”, en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, Dirigido por Teodoro Cordon Ezquerro, IEF, Madrid, 2004, pág. 177.

Una vez analizados estos criterios que determinan la residencia fiscal de las personas jurídicas, vamos a estudiar la reforma introducida por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Se trata de una presunción de residencia fiscal en territorio español de una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación siempre y cuando concurren determinadas circunstancias. En concreto, La Ley antifraude modifica el apartado primero del artículo 8 citado del TRLIS, añadiendo un nuevo párrafo con la siguiente redacción:

“ La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos”.

Por tanto, la Administración podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en España, cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o
- que su actividad principal se desarrolle en territorio español.

Esta presunción ha sido valorada positivamente por algunos autores, como el profesor Checa González (8), que nos comenta que “el legislador parte de la acertada premisa de que la circunstancia de que una entidad resida en un país o territorio de nula tributación no conlleva, por sí misma, la existencia de fraude o de una evasión, ya que una conducta de este tenor es irreprochable jurídicamente, como ya había señalado Uckmar, cuando escribió que la utilización de paraísos fiscales es legítima cuando es real y esté fundada en motivos económicos, de donde se desprende que en caso contrario, esto es, de no apreciarse estos motivos, será cuando dicha conducta merezca la sanción que se estime oportuna”, o también García Carretero (9) que considera que dicha presunción es un acierto necesario para avanzar en la lucha frente al uso de paraísos fiscales y países o territorios de nula tributación con finalidades elusivas o fraudulentas.

(8) Checa González, C. en *“La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre”*, Thomson Aranzadi, Madrid 2007, citado por García Carretero, Belén *“La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”*, op. cit., pág. 9.

(9) García Carretero, Belén *“La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”*, op. cit., pág. 11.

Sin embargo, también ha planteado numerosos interrogantes, como por ejemplo señala García Carretero (10), qué activos, del conjunto de bienes y derechos de la entidad, pueden considerarse como principales, o cómo determinar la actividad principal de la entidad y el lugar en el que se lleva a cabo en empresas dedicadas, por ejemplo, al comercio electrónico respecto de las cuales no resulta fácil su determinación, problemas en definitiva que habrá que solventar analizando cada operación, realizando un examen global de las circunstancias que concurren en cada entidad.

La nueva presunción introducida por la Ley 36/2006, se configura como una presunción *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario, de tal forma que, según el texto de la Ley, no se aplicará siempre y cuando la entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos. Es decir, que una entidad que tenga su centro de decisión ejecutivo en un paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación y desarrolle en el mencionado país o territorio una actividad empresarial sustantiva y real con una finalidad o propósito adecuado, no será considerada como residente en España.

En definitiva, la finalidad de esta reforma es conseguir la tributación mundial en nuestro país de aquellas entidades que se trasladan a un

(10) García Carretero, Belén “*La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales*”, op. cit., págs. 7 a 11.

paraíso fiscal con un objetivo elusivo, mientras que se permite que aquellas personas jurídicas que deseen trasladar su residencia a alguno de estos territorios para desarrollar su actividad empresarial real que efectivamente se gestiona y dirige desde aquellos países o territorios sin ánimo defraudador, lo hagan, en la medida que consigan probar los extremos señalados, sin ninguna carga adicional, como sí sucede con respecto a las personas físicas (11) para las que se establece una presunción *iuris et de iure* criticada por la doctrina del TC que ha afirmado que “ aun cuando la finalidad seguida por el mencionado precepto de evitar la evasión fiscal es legítima, sin embargo el medio utilizado -la presunción *iuris et de iure*- no es proporcionado, pues, al presumir, sin posibilidad de prueba en contrario, que todos los traslados tienen motivación evasiva o fraudulenta obliga a todos a seguir tributando durante cinco años, violándose así el principio de igualdad del artículo 14 de la CE por falta de proporcionalidad.” (SSTC 27/1891, 66/1985, 108/1986, 99/1987 y 76/1990).

Ahora bien, para poder aplicar la presunción, hemos de definir los conceptos de paraíso fiscal, país o territorio de nula tributación y territorio de efectivo intercambio de información.

(11) Hemos de recordar que la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de sociedades, sobre Renta de No Residentes y sobre Patrimonio, dispone en su artículo 8.2 que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, no perderán su condición de contribuyentes por IRPF, aplicándose esta regla en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.

2.2.1. Paraíso fiscal.

Hemos de comenzar diciendo que, los diferentes Estados, con la finalidad de determinar qué países o territorios pueden ser considerados paraísos fiscales, acuden a dos sistemas: el sistema de listas abiertas y el sistema de listas cerradas. El primero de ellos consiste en elaborar una o varias normas en las que se recogen los criterios objetivos para identificar qué territorios reúnen los requisitos necesarios para ser considerados paraísos fiscales; es el sistema utilizado por Alemania y Reino Unido. El segundo consiste en la publicación de una relación de territorios que son calificados como paraísos fiscales; es el sistema seguido por España, así en el RD 1080/1991 se recogen los territorios que tendrán la consideración de paraísos fiscales (12). Este RD ha sido actualizado por el RD 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y en el que se añade: que los países y territorios, calificados como paraísos fiscales en el RD 1080/1991, que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o CDI con cláusula de intercambio de información, dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos acuerdos o Convenios entren en vigor.

(12) El RD 1080/1991 recoge entre otros los siguientes países calificados como paraísos fiscales: Principado de Andorra, Republica de Chipre, Gibraltar, Hong-Kong, República Dominicana, Las Bahamas, Bermudas, Islas Marianas, Mauricio, Islas Caimanes, Islas Malvinas, República de Malta, Principado de Liechtenstein, Principado de Luxemburgo, Principado de Mónaco, Republica de San Marino, República de Seychelles, República de Singapur, etc....

Esta actualización se ha entendido por algunos autores (13) como “un movimiento normativo dirigido a diluir o reducir el excesivo rigor que posee una lista negra constitutiva y estática, así como para alinear la posición española sobre paraísos fiscales con la posición adoptada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en el marco de su proyecto de competencia fiscal perniciosa”. Y realmente, creemos, que con ello se intenta adaptar el sistema de listas cerradas a una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional.

Pues bien, siguiendo esta línea, la Ley 36/2006, en su disposición adicional primera, vuelve a introducir algunas novedades, si bien no modifica el sistema de listas cerradas recogido en el RD 1080/199, señalando textualmente que:

“1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

(13) Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: “*Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea*”, Documentos de Trabajo, núm. 11, 2004, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 9.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.”

Con respecto al primer apartado, referido a la determinación reglamentaria de los paraísos fiscales, hasta la fecha no se ha dictado un Reglamento al respecto, por lo que debemos seguir acudiendo a la lista recogida en el RD 1080/1991. A continuación se concreta algo más la actualización antes señalada recogida por el RD 116/2003, y se concreta en dos extremos. En primer lugar, se exige que en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, expresamente se establezca que dejan de tener la consideración de paraíso fiscal los países o territorios firmantes del acuerdo. En este sentido, hay que destacar que, la exigencia recogida, no se establece sin embargo con relación a los CDI, siendo suficiente para que un país deje de ser considerado como un paraíso fiscal el firmar un CDI con cláusula de intercambio de información con nuestro país.

Este trato diferenciado entre los CDI y los acuerdos internacionales se justifica, como ha indicado Martos (14), por la distinta naturaleza de la información intercambiable y por el grado de soberanía que se cede a través de uno y otro tipo de instrumento.

(14) Martos, J.J.: “*Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información*” en Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 33, 2007, pág. 68.

Y la segunda novedad, es que dichos países o territorios dejarán de ser calificados como paraísos fiscales, desde el momento en que dichos CDI o acuerdos se apliquen, y no desde el momento de entrada en vigor de los CDI o acuerdos, como recogía el RD 116/2003. Así mismo, dichos países o territorios volverán a tener la consideración de paraísos fiscales a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

Esta reforma supone, en definitiva, como señala García Carretero (15), que la calificación de un territorio como paraíso fiscal no depende del régimen o de la presión fiscal ejercida en ese territorio, sino tan sólo de la inexistencia de un mecanismo de intercambio de información tributaria considerado suficiente por las autoridades españolas.

2.2.2.- País o territorio de nula tributación.

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal introduce un nuevo concepto, el de país o territorio de nula tributación, con la finalidad de avanzar en la lucha contra el fraude fiscal, ampliando el número de países con relación a los cuales se podrán aplicar normas antielusivas.

(15) García Carretero, Belén, *“La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”*, op. cit., pág. 15.

Así, en el número dos de la Disposición Adicional Primera de la Ley se dispone que:

“2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo”.

Vemos cómo, a diferencia del paraíso fiscal, el elemento determinante no es la existencia de intercambio de información, sino la aplicación en el respectivo país o territorio de un impuesto idéntico o análogo a los impuestos sobre la renta o sociedades españoles.

2.2.3.- Territorios con efectivo intercambio de información tributaria.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, junto a la definición de paraíso fiscal y de país o territorio de nula tributación, recoge una nueva figura, la de los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria. Al respecto, señala que:

“3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación:

- a. Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o
- b. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.”

Por su parte, la Ley 36/2006 es desarrollada reglamentariamente por el RD 1804/2008, de 3 de noviembre, en cuya disposición adicional segunda trata de la noción de efectivo intercambio de información tributaria, señalando que, pese a concurrir alguno de los supuestos

anteriores (existencia de un convenio de doble imposición o un acuerdo de intercambio de información tributaria) no se considerará que existe efectivo intercambio de información tributaria cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- En primer lugar, cuando se requiera información en relación con un contribuyente y no se reciba la información solicitada en el plazo de seis meses, y tras un segundo requerimiento tampoco se reciba la información solicitada en un plazo de tres meses;

- En segundo lugar, cuando se requiera información y tras un plazo de nueve meses el país o territorio en cuestión no preste colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acuse su recibo.

- En tercer lugar, cuando el Estado en cuestión se niegue a aportar la información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en la disposición del convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que regula la posibilidad de denegar un requerimiento de información tributaria; y

- En cuarto lugar, cuando se facilite información pero ésta no sea la requerida o sea incompleta.

Nos encontramos ante una figura, como señala García Carretero, en cuya definición se han utilizado los mismos términos que para determinar los países que dejarán de ser considerados como paraísos fiscales, por tanto, dice, aunque solo sea a los efectos de evitar

reiteraciones, podía haberse establecido una vinculación clara entre ambos conceptos, indicándose que no tendrán la consideración de paraísos fiscales aquellos países con los que exista un efectivo intercambio de información remitiéndose a la definición de efectivo intercambio de información. Y ello suscita una cuestión fundamental, y es que no se han previsto unas consecuencias concretas derivadas de esa definición como, sin embargo, sí que ocurre en el caso de los paraísos fiscales o los países de nula tributación respecto de los cuales, por ejemplo, se prevé la aplicación de la presunción de residencia fiscal, y sin embargo no cabe decir lo mismo respecto de esta tercera clase de territorios (16).

En conclusión, podemos decir, en palabras de García Carretero (17), que la presunción de residencia fiscal de las personas jurídicas introducida por la Ley 36/2006, supone un importante avance en la lucha contra el fraude fiscal, configurándose como una presunción *iuris tantum* y fijando unos criterios que suponen la existencia de una vinculación efectiva y de carácter económico con nuestro territorio. Además, en esta lucha contra el fraude fiscal se definen legalmente los paraísos fiscales y se crean dos nuevos conceptos, el de país o territorio de nula tributación y el de efectivo intercambio de información. Así, mientras que en la calificación de un territorio como paraíso fiscal resulta fundamental la inexistencia de un mecanismo de intercambio de información, en la calificación de un país o territorio de nula tributación

(16) (17) García Carretero, Belén “*La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales*”, op. cit., págs. 17 y 18.

lo determinante será la no existencia de un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR. Estas definiciones contenidas en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 suponen una ampliación de la capacidad de las autoridades fiscales para reaccionar eficazmente ante la utilización de países o territorios con regímenes fiscales más privilegiados, en la medida en que permiten resolver dos problemas: la no transmisión de información tributaria a nuestras autoridades por parte de esos países o territorios y la inexistente tributación de renta en algunos de esos países o territorios. También con la creación de la tercera categoría referida al efectivo intercambio de información se amplía el ámbito de actuación de la Administración Tributaria.

2.3.- Supresión del trámite de audiencia previa del interesado con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en los supuestos de delito fiscal.

Otra de las reformas operadas por la Ley 36/2006, es la que se recoge en su artículo 5.10 y que modifica el artículo 180 de la LGT, suprimiendo el trámite de audiencia del interesado, previsto con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en los supuestos en que la Administración estimase que la infracción investigada pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

El RD 1804/2008, de 3 de noviembre de desarrollo de la Ley 36/2006, a través de su artículo tercero, da nueva redacción a los apartados 3 y 4 del artículo 32 del Reglamento del Régimen General Sancionador Tributario, con el propósito de acomodarlo a esta modificación. Así

mismo se incorpora a la previsión reglamentaria el trámite de informe del Servicio Jurídico que corresponda, con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.

Como en otras cuestiones, en esta también, la doctrina se encuentra dividida, entre los partidarios del trámite de audiencia (Ruiz Zapatero y Alonso González) (18), y los que consideran que éste trámite no es del todo necesario (Falcón y Tella), concretamente indica este último autor que “a mi juicio ha de entenderse que a partir de ahora no es preceptiva la audiencia previa, pero que la misma no queda tampoco prohibida, debiendo procederse a ella cuando no existan razones para pensar que con dicho trámite se dificulta la investigación, lo que supone, si se entiende así, que en la mayoría de los casos la audiencia previa seguirá produciéndose.

...si se entiende que la audiencia previa se suprime sólo para los casos en que tal audiencia suponga un riesgo para la investigación –a lo que apunta claramente la Exposición de Motivos-, la norma no plantea a mi juicio problemas de constitucionalidad, ni impide que en la mayor parte de los casos, por aplicación de las reglas del propio procedimiento inspector, el contribuyente tenga ocasión de efectuar alegaciones y ofrecer elementos de prueba sobre la posible trascendencia penal de la conducta. Si se entiende como una prohibición absoluta de la audiencia previa, la norma resulta dudosamente constitucional, y servirá fundamentalmente para provocar costes innecesarios tanto al particular,

(18) Ruiz Zapatero, G. en “Supresión del trámite de audiencia previa en la acusación por delito fiscal”, Quincena Fiscal Aranzadi núm. 20/2008 y Alonso González, L. M. en "La supresión del trámite de audiencia al interesado, previo al proceso penal por delito fiscal", Quincena Fiscal, Aranzadi, número 5/2007.

que se verá obligado a soportar una investigación penal que podía haberse evitado, como al Tesoro Público, que tendrá que sufragar los gastos que la instrucción penal provoque...” (19).

En este sentido se pronuncia también Cordero García, quien comenta “consideramos que los imputados deben estar informados de sus derechos en cada momento, pero resulta evidente que el derecho de audiencia no tiene este objetivo y tampoco puede alcanzarlo, pues nada impide que con anterioridad a la remisión del expediente puedan obtenerse pruebas inculpatórias utilizando el deber de colaboración. Parece evidente que el derecho de audiencia debe concederse en un momento del procedimiento, ya sea este administrativo o judicial, y por ello consideramos que no es exigible en un trámite interno, por muy importante que éste pudiera parecer, es por esta razón por la que estimamos que no existe vulneración alguna de derechos constitucionales por no dar audiencia al contribuyente en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal”. Si bien, entiende este autor, que “si el administrado ha estado siendo objeto de investigación sin advertencia alguna sobre la protección de sus derechos, resulta más que razonable la concesión del derecho de audiencia al objeto de que pueda alegar lo que considere conveniente” (20).

Incluso algunos sectores han venido considerando la audiencia al interesado como un obstáculo o una complicación en el trámite que

(19) Falcón y Tella, R. en “*Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)*”, Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 2/2007, pág. 2.

(20) Cordero García, J. A. en “*Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/ /2006, de medidas de prevención del fraude fiscal*”, Quincena Fiscal, Aranzadi, núm. 17, octubre 2009, págs, 30 a 32.

conduce a la apertura de procesos por delito fiscal, así Lamota Pérez ha señalado que “se puede complicar la tramitación de expedientes al borde de la prescripción y se puede malograr la investigación policial en curso si es conocida por el obligado tributario” (21).

Por otra parte, entre los partidarios del trámite de audiencia destacamos a Banacloche, quien considera que “en el momento en que la Administración decide enviar el expediente al Ministerio Fiscal, lo razonable es que se dé audiencia al sospechoso. Que el administrado conozca los indicios o las presuntas pruebas y el argumento que lleva a la Administración a estimar que existe un delito, ni perjudica una investigación ni supone un privilegio alguno para quien ha sido investigado sin advertencia alguna sobre la protección de sus derechos” (22).

En esta misma línea, Ruiz Zapatero, en un análisis detallado del tema (23), distingue tres grandes motivos que justifican la existencia de la audiencia previa, a saber:

1.- Por las características propias del procedimiento tributario.- Entiende este autor, que las peculiaridades del procedimiento tributario que justificaban la audiencia previa eran, principalmente las siguientes:

(21) Lamota Pérez, Carlos en “Las actuaciones de la inspección en la nueva L.G.T. El procedimiento inspector”. Monografía núm. 2/2005 de Carta Tributaria, pág. 23.

(22) Banacloche Pérez, J. e “La ley tributaria antifraude general”, Impuestos, Quincena del 1 al 15 de enero 2007, tomo I, pág.3.

(23) Ruiz Zapatero, G. en “Supresión del trámite de audiencia previa en la acusación por delito fiscal”, op. cit., págs. 1 a 21.

- la obligación legal del sujeto pasivo de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (artículo 29.2.g L.G.T.).

- la facultad legal de adoptar medidas cautelares en el procedimiento de inspección, con objeto de “impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias” (artículo 146 L.G.T.).

- la tipificación como supuesto de infracción tributaria de la “resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria” (artículo 203 L.G.T.).

Así, dice este autor, teniendo en cuenta las obligaciones legales de colaboración en vía administrativa de los sujetos pasivos y las facultades legales de la Administración, la audiencia previa al sujeto pasivo con comunicación del traslado del expediente al Ministerio Fiscal representa un hito procedimental a partir del cual el sujeto pasivo deja de estar sujeto al régimen de la L.G.T. para someterse al procedimiento penal y, en consecuencia, quedar sujeto al régimen del derecho constitucional a no declararse culpable. Dice Ruiz Zapatero que, sin la debida constancia de dicha separación temporal entre el régimen de las actuaciones administrativas y el régimen de procedimiento penal, resulta imposible saber con certeza hasta qué momento la inspección puede hacer uso de las facultades legales que exigen la obligada colaboración del sujeto pasivo contribuyente y el momento en el cual dichas facultades no pueden utilizarse en perjuicio del sujeto pasivo y cesan las obligaciones del mismo derivadas de un status administrativo que nada tienen que ver con el de investigado en un proceso penal. Por ello considera Ruiz Zapatero que en ausencia de audiencia previa, la Administración podrá

seguir utilizando estas facultades sin ningún control objetivo y temporal cuando ya haya decidido que el procedimiento tendrá alcance penal.

2.- Suspensión del procedimiento administrativo.- Derivado de lo anterior, para Ruiz Zapatero, el trámite de audiencia previa es importante porque representaba el hito procedimental a partir del cual cesaba el régimen de sujeción del sujeto pasivo, pasando del status de contribuyente obligado al de imputado en un procedimiento penal, marcando la separación entre ambos regímenes aplicables en uno y otro caso; motivo por el cual la audiencia previa representa una garantía ineludible si se quieren observar los derechos constitucionales del contribuyente.

3.- Alcance constitucional de la audiencia previa al sujeto pasivo.- Entiende Ruiz Zapatero en tercer lugar, que la audiencia previa al sujeto pasivo representa el cumplimiento legal de los derechos constitucionales contenidos en el artículo 6.3 a) del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales (24). Considera que la supresión de dicho trámite cuando la Administración ha decidido impulsar el inicio de las actuaciones penales representa un retraso injustificado y una limitación indebida del requisito constitucional de ser informado en el más breve plazo, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él, entendiéndose que la naturaleza de la

(24) Artículo 6.3 Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales: “todo acusado tiene, como mínimo los siguientes derechos: a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y detalladamente, de la naturaleza y de la causa formulada contra él”.

garantía no es la de la defensa a partir de conocer la acusación, sino de la información de la acusación en el más breve plazo posible con el objeto de poder ejercitar los derechos constitucionales de defensa. Entendiendo, así mismo, que la decisión administrativa representa una verdadera acusación a efectos del derecho fundamental, porque representa una valoración indudable acerca de la imputabilidad de una infracción supuestamente constitutiva de delito a un sujeto pasivo ("estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", dice el artículo 180.1 L.G.T.).

También destacamos entre los partidarios del trámite de audiencia a Alonso González (25), quien disiente de forma radical y absoluta de la afirmación vertida en la Exposición de Motivos de la Ley referida a que "la existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia, pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado". Lamentablemente, señala este autor, semejante aseveración revela una asunción implícita por parte del legislador de la presunción de culpabilidad para todos aquellos a quienes la Administración Tributaria, en sede de inspección fiscal, pretende la imputación de delitos contra la Hacienda Pública. Las cifras de los expedientes, continúa, que son devueltos por parte de las unidades de Delitos Fiscales a los inspectores actuarios sin apreciar indicios de delito y las sentencias absolutorias revelarían que, desde luego, no todos los sujetos a los que, en principio,

(25) Alonso González, L. M. en "La supresión del trámite de audiencia al interesado, previo al proceso penal por delito fiscal", op. cit., págs 37 y 38.

se les podría atribuir en sede de inspección la comisión de un delito fiscal son finalmente responsables del mismo, y muchos, precisamente, evitan tener que padecer un proceso penal gracias a la oportunidad de hacer llegar sus argumentos de defensa ante instancias administrativas tributarias superiores merced a un trámite como el que ha sido suprimido.

En mi opinión, creo que el trámite de audiencia no está de más, toda vez que es un momento en el que el contribuyente tiene la oportunidad de formular alegaciones o interesar la práctica de pruebas que, en algunos casos, pudieran dar lugar al archivo del procedimiento, o a la consideración de los hechos como constitutivos de infracción en vez de como delito, con lo cual, en virtud del principio de economía procesal, estaríamos evitando, en estos supuestos, el traslado del expediente al Ministerio Fiscal. Pero, por otra parte, también considero que la supresión de dicho trámite no constituye una vulneración de los derechos constitucionales del ciudadano a ser informado en el más breve plazo de la acusación formulada contra él. Y ello porque, a diferencia de lo que opina Ruiz Zapatero, creo que la decisión administrativa no constituye una verdadera acusación ya que el texto de la L.G.T. - “estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública” - es más de tipo consultivo e informativo, pero no acusatorio, puesto que si el Ministerio Fiscal entiende que no existe delito contra la Hacienda Pública devolvería el expediente a la Administración, y en caso contrario se abrirían diligencias penales en las que ya se citaría al sujeto pasivo con todas las garantías constitucionales.

En este sentido, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca

del derecho de audiencia, en el sentido de que si bien la Constitución no prevé los supuestos en los que procede, sí recoge el artículo 105 C.E. que la Ley deberá regular el procedimiento a través del cual deberán producirse los actos administrativos garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado. El TC ha venido manifestando que el derecho de audiencia no tendrá relevancia constitucional en todo procedimiento administrativo, pues resultará necesario que el procedimiento tenga carácter sancionador para que resulte aplicable esta garantía (sentencias TC 68/1985 de 27 de mayo, 225/1988 de 15 de febrero y la número 42/1989 en la que señala que “las garantías del artículo 24 de la Constitución referidas a la tutela judicial efectiva, no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que estas tengan una naturaleza sancionadora equivalentes materialmente a las actuaciones penales.”). También en sentencia núm. 69/1983 de 26 de julio, ha manifestado que "aunque no todo vicio procesal constituye una vulneración de la tutela judicial efectiva, sí constituye una vulneración de este derecho la falta de audiencia del imputado en un procedimiento administrativo sancionador o en un procedimiento penal".

Por tanto, la doctrina del TC es clara, la falta de audiencia del imputado constituye una vulneración a la tutela judicial efectiva solo cuando está inmerso en un proceso penal o en un proceso administrativo sancionador, pero no cuando nos encontramos ante un procedimiento administrativo.

2.4.- Modificaciones en la regulación del IVA.-

La ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, incluye una serie de disposiciones referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Debido a su importancia en el sistema fiscal y a su potencial recaudatorio, la elusión fiscal en el campo del IVA ha preocupado mucho en los últimos tiempos.

Hay que tener en cuenta que todas las modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido aparecen condicionadas por la circunstancia de que estamos ante un impuesto fuertemente armonizado, donde el Derecho Comunitario tiene un peso fundamental. El Derecho Comunitario en materia de IVA viene representado, fundamentalmente, por la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo, conocida como la Sexta Directiva, que ha sido objeto de refundición por la Directiva 2006/112/CEE, reguladora del sistema común de IVA, y por la Octava Directiva 79/1072/CEE, reguladora de las modalidades de devolución del impuesto a los sujetos no establecidos en el interior del país. La Sexta Directiva, a la hora de enfrentar el fraude del IVA incluye una previsión específica en su artículo 27, que habilita a los Estados miembros para luchar contra los supuestos de fraude o evasión y, según la cual, el Consejo de la Unión europea puede autorizar a cualquier Estado que lo solicite a que establezca medidas de inaplicación de la Sexta Directiva “en orden a simplificar la percepción de impuestos o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”. Es decir, se reconoce la posibilidad de que los legisladores de los Estados miembros implementen unas técnicas de responsabilidad para garantizar el cobro

del tributo en caso de fraudes en cadena.

La proliferación de fraudes en cadena del IVA en las denominadas operaciones intracomunitarias radica en la subsistencia del régimen transitorio del IVA intracomunitario en la Unión Europea (26). Una de las consecuencias de este sistema transitorio es que se mantiene el principio de tributación en destino a través de ese sucedáneo de importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas comunitarias. En respuesta a esta situación de fraude en las operaciones intracomunitarias, la Ley 36/2006 introduce una de las medidas antifraude más importantes, se trata de un nuevo supuesto de responsabilidad a cargo del adquirente de bienes y servicios, por el IVA supuestamente no ingresado por el transmitente cuando las circunstancias permiten inferir que tales bienes se han adquirido en el seno de una cadena de fraude (el llamado “fraude carrusel”). Se trata de una respuesta frente a los fraudes carrusel o en cadena propiciados por la existencia de un mercado único sin fronteras comerciales pero con tributación en destino para las adquisiciones intracomunitarias, algo que empieza a ser habitual en el ámbito de la Unión Europea. La Ley 36/2006 introduce esta medida añadiendo un nuevo apartado cinco al artículo 87 de la Ley 37/1992 del IVA con la siguiente redacción:

“ 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas

(26) Vid. por todos, Adame Martínez, F. y Lasarte Álvarez, F.J., en " El IVA en el Periodo Transitorio. Operaciones Intracomunitarias. Otras cuestiones. Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea. Situación Actual y Posibles Líneas de Reforma. Madrid. Centro de Estudios Financieros. Vol. 1. 2010.

que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel

que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores, declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.».

Es decir, se declara responsables subsidiarios a aquellos destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso. Se aclara en el párrafo segundo, que se debía razonablemente presumir que el IVA no ha sido objeto de declaración o ingreso cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ello un precio notoriamente anómalo y, a continuación, se entiende por precio notoriamente anómalo el que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos, sin que un precio pueda resultar ser completamente anómalo por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

Además, la Administración tributaria estudiará la documentación de que

disponga, así como la aportada por los destinatarios, y la valorará, cuando sea posible, con otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de realización de la operación.

Por lo tanto, una vez que la Administración haya verificado la existencia de un impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse, que no ha sido objeto de declaración e ingreso, la responsabilidad se declarará conforme al artículo 41.5 L.G.T. (declaración de fallido del adquirente).

En palabras de García Novoa (27), se trata de una sucesión de indeterminaciones normativas que la ley pretende ir aclarando una tras otra, como muestra de una pésima técnica legislativa. Además, señala, que estas medidas recaudatorias deben ser respetuosas con las exigencias de seguridad jurídica y proporcionalidad. Por un lado, el principio de seguridad jurídica exige que las medidas adoptadas, de conformidad con el artículo 21.3 de la Sexta Directiva “deben ser inequívocas” y su aplicación resulte previsible para los destinatarios, lo que para García Novoa no resulta posible, y ello porque la base para apreciar la concurrencia de una presunción de fraude, dice, es que “el destinatario de las operaciones mencionadas debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso” cuando, como consecuencia de ello, haya satisfecho por ello un precio notoriamente anómalo. Y es más, la condición anómala del precio es una

(27) García Novoa, César en “*Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 13/2007, págs. 2 a 9.

cuestión de prueba, pero que la ley pretende definir sobre la base de otros conceptos indeterminados: que el precio sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos o el que, simplemente, sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Pero además, podrá acreditarse el carácter “notoriamente anómalo” a partir de la documentación aportada por el destinatario y con la valoración, cuando existan, de otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de la realización de la operación. En este sentido se ha pronunciado el TJCE señalando, en sentencia de 12 de enero de 2006, que la posible restricción del derecho a la deducción del IVA por la concurrencia de una actitud fraudulenta en quien pretende tal deducción solo puede ser apreciada en relación con la operación específica en la que ese operador intervino, cada operación debe analizarse por separado y no puede negarse el derecho a la deducción del IVA soportado a quien no conoce ni puede conocer el fraude en fases precedentes de la cadena de producción y comercialización. La participación en una cadena fraudulenta no es motivo suficiente para excluir el derecho a la deducción del IVA cuando se trata de operaciones de las que el sujeto no tuvo conocimiento o de actos o intenciones fraudulentas de otros intervinientes de la cadena. Esta sentencia dice expresamente que “el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado

tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, no se ha pagado IVA, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo”.

Por tanto, para el TJCE, se excluye que el derecho a la deducción del IVA soportado pueda verse afectado por el hecho de que un sujeto que ha adquirido un bien puede estar incurso en una cadena de fraude de IVA, si no tenía conocimiento de esta circunstancia, prevaleciendo el derecho a la deducción, catalogado por la jurisprudencia del TJCE como un elemento cardinal en la definición del impuesto, una pieza esencial para el funcionamiento del sistema IVA y un elemento definidor de la neutralidad del impuesto y que solo puede ser limitado en circunstancias muy excepcionales (sentencias TJCE de 14 de julio de 1988 y de 9 de junio de 1992).

En cuanto al principio de proporcionalidad, señala García Novoa (28), que es un elemento clave que legitima la posibilidad de acudir a estas medidas recaudatorias solo cuando las mismas permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido y no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma, esto es, que sea idónea y habrá que analizar que esta medida introducida por la Ley 36/2006 intervenga de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. A lo que entiende este autor que no se ajusta la norma española porque basta para exigir la responsabilidad al adquirente que se constate la existencia de un IVA repercutido y no ingresado. En este sentido, la sentencia del TJCE

(28) García Novoa, César en “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, op. cit. págs. 7 a 9.

de 11 de mayo de 2006 ha señalado que “los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian, sin que esta obligación pueda convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe. Debe tratarse de presunciones regidas por el principio de proporcionalidad, y si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto solo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado, porque esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera”.

En este sentido también podemos hacer referencia a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso, sección primera, de 22 de enero de 2009, recurso 511/2005, que se remite a la sentencia antes citada del TJCE de 11 de mayo de 2006, y que dice textualmente: “La nueva previsión legal sigue los criterios contenidos, entre otras, en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006 (asunto C384/14), relativa a la compatibilidad con la Sexta Directiva de determinadas medidas nacionales de lucha contra el fraude a la vista de la norma vigente en el Reino Unido analizada por el Tribunal.

La norma opera a través de una cadena de presunciones de quienes "debieron razonablemente presumir" el fraude, si bien cabe destacar que según el párrafo 32 de la reseñada sentencia: "Tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en

contrario. Como señala el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, tales presunciones provocan de facto un sistema de responsabilidad objetiva, lo que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública".

Según esto, García Novoa (29) considera que resultan muy claras las condiciones para poder regular un supuesto de responsabilidad del adquirente de bienes sujetos a IVA con la finalidad de garantizar la recaudación que pudiera verse afectada por fraudes en cadena, y para ello habría que analizar si la norma propuesta en la Ley de prevención del Fraude respeta estas condiciones, entendiéndose este autor que no, porque no basta para exigir la responsabilidad al adquirente que se constate la existencia de un IVA repercutido y no ingresado. A lo que hay que añadir, dice, la dificultad de probar las circunstancias que justifiquen que el precio anómalo se debe a la existencia de factores económicos distintos del impago del tributo, ya que sobre la base de un precio anómalo no cabe basar un indicio fáctico: todo lo más, fundar una mera sospecha que no puede dar pie a una presunción que determine una responsabilidad por parte de quien no es sujeto pasivo. Nos encontramos, continúa, ante una muestra de todo lo que las sentencias citadas venían a descartar: que la obligación de estar alerta se convierta en una carga demasiado gravosa para operadores que pueden haber tomado las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe y además se anula el efecto de una posible deducción del IVA soportado, a lo que el sujeto tiene derecho, constituye una restricción al

(29) García Novoa, César en "Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude", op. cit., págs. 7 a 9.

derecho a la deducción del IVA soportado. Derecho (a la deducción del IVA soportado) que la jurisprudencia comunitaria ha señalado que es una pieza esencial para el funcionamiento del sistema IVA y que solo puede ser limitado en circunstancias muy excepcionales.

En consecuencia, concluye el profesor García Novoa, que la Ley 36/2006 introduce un supuesto de responsabilidad-sanción, y desde el punto de vista del Derecho sancionador es difícilmente compatible con los principios de presunción de inocencia, responsabilidad y culpabilidad, taxatividad de las conductas y seguridad jurídica. Es una medida, dice, desproporcionada e incompatible con las directrices del Derecho Comunitario, así como una medida inútil, porque no se podrá aplicar a los casos en los cuales el sujeto pasivo del IVA fuese ajeno a la existencia de fraudes en la fase anterior de la cadena, y en los demás casos podrían catalogarse como ejemplos de colaboración activa en la realización de una infracción, supuesto en que se aplicaría la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1 a) L.G.T. (30), lo que haría innecesario este nuevo supuesto de responsabilidad introducido por la Ley 36/2006. (31).

(30) Artículo 42.1 a) L.G.T.: “Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”

(31) García Novoa, César en “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, op. cit., págs. 7 a 9.

2.5.- Responsabilidad tributaria: teoría del levantamiento del velo.-

La responsabilidad tributaria está actualmente regulada en los artículos 41 a 43 de la L.G.T., referidos los artículos 41 y 42 a la responsabilidad solidaria y el artículo 43 a la responsabilidad subsidiaria, y en los artículos 174 a 176 referidos a las normas procedimentales (32).

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, señala como otra de las medidas anti abuso, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, con la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza con los requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido perfilando sobre la teoría del levantamiento del velo y, sin embargo, no ha sido bien acogida por la mayoría de la doctrina, sobre todo por el hecho de aplicar esta medida en fase de recaudación, como dice Santos de Gandarillas “resulta más que discutible la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por la Administración en fase de recaudación, cuando pudo y debió aplicar medidas en la fase de determinación de la relación jurídica tributaria” (33).

(32) Vid. por todos, sobre el procedimiento, García Calvente, Y. "*Procedimiento frente a responsables tributarios*", de la obra "*Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión*", coord. por Tejerizo López, J.M. y Calvo Ortega, R., Edit. Aranzadi, 2006, págs. 215-231.

(33) De Gandarillas Martos, S. en "*Las Modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo*", op. cit., pág. 85.

Con respecto a responsabilidad solidaria (artículos 41 y 42 L.G.T.), la modificación se limita a reconfigurar el ámbito objetivo, es decir, se extiende la responsabilidad solidaria por las infracciones cometidas por el deudor principal, a las sanciones tributarias, a los recargos y a los intereses de demora del periodo ejecutivo.

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria, la modificación introducida por la Ley de Prevención del Fraude ha suscitado mayor polémica, y ha consistido en la redacción de dos nuevos apartados g) y h) del apartado primero del artículo 43, de la siguiente forma:

Artículo 43.1: “Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:...

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte

acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.»

Antes de analizar esta nueva reforma vamos a hacer una breve referencia a la doctrina del levantamiento del velo en la que se ha inspirado el legislador.

2.5.1.- Breve referencia a la doctrina del levantamiento del velo.

Lo que ha introducido la reforma en el texto legal, en el artículo 43.1 apartados g) y h), es la doctrina del “levantamiento del velo de la personalidad jurídica”, doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y, aplicada por primera vez en sentencia de fecha 7 de junio de 1927 en la que se negó la condición de tercero a una sociedad familiar constituida para incumplir la obligación de pago derivada de la ejecución de un laudo.

El Tribunal Supremo ha señalado los puntos a tener en consideración para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, centrándose en dos: la confusión de patrimonios y la unidad de dirección. Entendiendo que nos encontramos ante dichas circunstancias, cuando “estamos ante un grupo de sociedades en el que las sociedades filiales son realmente instrumentos

al servicio de la sociedad matriz, de suerte que bajo la apariencia de una pluralidad de sociedades se esconde una sociedad única, que elige y nombra a los órganos administrativos de las sociedades filiales y controla todas sus decisiones” (STS de 31 de enero de 2001).

En el orden contencioso- tributario, la primera referencia de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, la contemplamos en la STS de 19 de abril de 2004, en la cual el supuesto de hecho consistía en una sucesión empresarial en la que una persona física, administrador y socio mayoritario al 99% de una sociedad, procede a constituir una nueva sociedad a la que se aportan todos los activos de la sociedad anterior y en la que se produce un supuesto de sucesión empresarial del artículo 72.1 de la L.G.T. Pues bien, el Tribunal Supremo llegó a la conclusión de que no se trataba de un verdadero supuesto de responsabilidad por sucesión empresarial, sino de utilización abusiva de la personalidad jurídica de las entidades creadas por el administrador de las mismas, que se “esconde” detrás de ambas sociedades para ocultar que el verdadero gestor del negocio es él, y que el responsable del mismo y de las deudas tributarias generadas por él también es el administrador y socio mayoritario de ambas entidades. Se trataba, pues, de un supuesto en el que ambas sociedades se crearon por la misma persona física, con la única finalidad de ocultar su verdadera personalidad y eludir la responsabilidad que se derivase de la realización del negocio al que se iban a dedicar las mismas. Por tanto, no se dio una sucesión empresarial entre dos entidades que no tuvieran nada que ver entre sí, sino que las dos sociedades creadas por su único administrador, no eran más que vehículos de su voluntad, con la mera finalidad de provocar una apariencia, abusando de la personalidad jurídica societaria y para eludir las responsabilidades por el pago de las

deudas tributarias. La sentencia aplica la doctrina del levantamiento del velo por la fraudulenta y abusiva actuación del administrado, incluso afirma que lo correcto hubiera sido exigir la deuda no a la entidad sucesora, sino a la persona física (administrador o socio casi único de ambas) y sobre sus bienes personales.

Entiende también esta sentencia, que lo correcto es acudir a esta institución del levantamiento del velo, y no al fraude de ley (hoy conflicto en la aplicación de la norma), por no resultar de aplicación en la fase de ejecución, ya que por su propia configuración sólo resulta aplicable en la fase de determinación o liquidación de la deuda tributaria.

Vemos cómo, en palabras de Santos de Gandarillas, el argumento esencial para la aplicación de esta doctrina es el carácter meramente instrumental de la trama societaria, es decir, que la única finalidad perseguida es ser mero instrumento de la persona jurídica y no obedece a otros fines empresariales, comerciales, mercantiles, industriales o profesionales lícitos que justifiquen su creación, resultando como único motivo o razón de su existencia el eludir sus responsabilidades frente a terceros. No obstante, dice, ello ha de ser valorado con enorme prudencia ya que de por sí, la institución societaria y la personación jurídica tienen una finalidad netamente instrumental, y no significa que toda sociedad, cuando no pueda hacer frente a sus responsabilidades, deba ser objeto de destape y comprobación de sus integrantes, para hacerles extensivo el pago de las deudas sociales (34).

(34) De Gandarillas Martos, S. en *“Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo”*, op. cit., pág. 99.

Esta es pues, en líneas generales, la doctrina del levantamiento del velo aplicada por el Tribunal Supremo, idea que el legislador ha plasmado en la redacción definitiva de los dos nuevos apartados g) y h) del artículo 43 de la L.G.T. y que ahora pasamos a comentar.

2.5.2.- Modificación de la responsabilidad subsidiaria.-

Como ya hemos visto, la Ley de Prevención del Fraude introduce dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria añadiendo los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la L.G.T.

En el primer supuesto g) se regula la responsabilidad de las personas físicas o jurídicas, responsables efectivos y materiales de la gestión mercantil, económica en términos generales, de las entidades jurídicas que, dominadas y contratadas por aquéllos, tienen la condición de sujetos pasivos frente a la Hacienda Pública, caracterizadas, dichas entidades, por una insolvencia patrimonial acreditada que les impide hacer frente a sus obligaciones tributarias, habiendo sido creadas con tal finalidad elusoria.

En el segundo supuesto h) se regula la responsabilidad de las personas físicas o jurídicas distintas del obligado tributario, que han sido creadas como mecanismo de interposición para evitar la acción de la Administración Tributaria sobre un patrimonio que realmente pertenece al obligado tributario.

En el primer caso, estaríamos ante una aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de sociedades creadas para configurar una falsa

apariencia del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, facilitando, a través de su insolvencia, el impago del tributo. Mientras que en el segundo, el obligado tributario provoca una falsa apariencia de insolvencia mediante la creación de una persona jurídica diferente cuyo patrimonio pertenece en realidad a dicho obligado tributario.

Señala Santos de Gandarillas (35) que la finalidad de ambos preceptos es la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal del artículo 1.911 del C.C. (36), basado en la intención premeditada del obligado tributario de eludir el pago de la deuda, mediante la falaz apariencia de la personación. No obstante, ambos supuestos son diferentes como explica a continuación.

La diferencia entre ambos supuestos es la siguiente: en el caso del apartado 43.1.g) la persona jurídica es la que aparece como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, exigiéndose la responsabilidad de la deuda a las personas (físicas o jurídicas) que están detrás y tienen el control efectivo de la misma, cuando ésta ha sido creada de forma fraudulenta y abusiva. Se escudaban en la falaz apariencia de la personación para evitar el efectivo pago de las deudas contraídas. Es el supuesto típico de la doctrina del levantamiento del velo: se prescinde de la personificación del deudor para exigir el pago a quien está detrás.

(35) De Gandarillas Martos, S. en *“Las Modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo”*, op. cit., pág. 100.

(36) Artículo 1911 Código Civil: "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros".

El caso del artículo 43.1.h) es diferente, ya que se exige el pago de la deuda a un tercero ajeno (persona jurídica) a la relación jurídica tributaria, a quien el deudor ha transferido su patrimonio con la finalidad fraudulenta de aparentar insolvencia. Este supuesto, no solo es diferente del anterior, sino también difiere de la doctrina del levantamiento del velo, ya que con esta teoría se permite investigar el interior del deudor persona jurídica para, prescindiendo de la personificación, exigir el pago a quien la creó, administra o de quien depende, porque son estos los que realmente han intervenido en la relación jurídica, a través de la falaz personificación. Sin embargo, en este caso (43.1.h) la deuda se exige a una persona jurídica distinta y ajena a la relación jurídica en la que se originó la deuda, como consecuencia de la despatrimonialización deliberada del deudor, que es quien crea esta tercera entidad y con esa finalidad.

Este segundo supuesto, es considerado por la doctrina como un verdadero delito de alzamiento de bienes tipificado en el Código penal en los artículos 257 y siguientes, con lo cual la Hacienda Pública tendría que cesar en su actuación para dar paso al Tribunal penal, estando condicionada la responsabilidad subsidiaria al resultado del proceso penal (37).

(37) De Gandarillas Martos, S. en *“Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo”*, op. cit., pág. 101. Falcón Tella, R. en *“Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre IP”*, Quincena Fiscal Aranzadi núm. 3/2007, pág. 5.

Además de lo anterior, esta reforma ha sido criticada por la doctrina por varios motivos, principalmente por la imprecisión de la misma y porque se ha legislado a través de conceptos jurídicos indeterminados. Así, por ejemplo, dice Falcón y Tella que “se trata de supuestos configurados con tal ambigüedad e imprecisión que difícilmente resultará constitucionalmente admisible la responsabilidad tributaria, y menos aún respecto de las sanciones” (38).

También García Novoa (39) se refiere a esta imprecisión señalando que “se pretende responsabilizar el patrimonio de las personas o entidades que tengan el control efectivo de las personas jurídicas, pero sin especificar qué criterio se sigue para determinar que exista tal control efectivo. Todo ello sobre la base de consideraciones tan genéricas como que hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública o concurra una voluntad rectora común de las personas físicas con las mismas o que concurra, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.”

Por otra parte, no hay que olvidar que la teoría del levantamiento del velo, se ha aplicado, hasta la fecha, exclusivamente por órganos jurisdiccionales y de forma puntual y con excepcional prudencia, reconociéndose como una excepción al principio de personalidad jurídica diferenciada entre entidad y los miembros que la integran. Por ello,

(38) Falcón Tella, R. en “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre II”, op. cit., pág. 5.

(39) García Novoa, C. en “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude II”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 10/2006.

señala De Gandarillas (40) que “la Administración, en la aplicación de esta facultad, no deberá perder de vista cuál es el elemento nuclear que la justifica, concurrirá el abuso fraudulento de derecho en la personificación jurídica cuando su única finalidad y razón de su existencia sea la elusión y evitar el pago de crédito tributario. Por ello, cuando la persona jurídica cuyo velo se pretenda levantar, tenga objeto verdadero, cierto, lícito y cualquier otra finalidad legítima, no podrá aplicarse esta doctrina del levantamiento del velo por la Administración”.

En esta misma línea Checa González (41) se manifestó contrario a esta reforma porque “su otorgamiento con carácter general y la eliminación del control judicial lo convierte en una facultad discrecional de la Administración Tributaria excesiva e inadecuada”.

Además De Gandarillas señala que existen dos contradicciones en la tipificación de estos dos supuestos como casos de responsabilidad subsidiaria y la doctrina del levantamiento del velo en que pretenden sustentarse. Por un lado, porque si la doctrina del levantamiento del velo descansa precisamente en que el verdadero deudor se esconde tras la existencia de una persona jurídica, tal y como ha venido considerando la doctrina del Tribunal Supremo, resulta innecesaria la previa declaración de fallido del deudor (exigida por el artículo 41.5 de la L.G.T.), puesto que la persona contra la que se dirige la acción de cobro es el auténtico,

(40) De Gandarillas Martos, S. en *"Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo"*, op. cit., pág. 103.

(41) Checa González, C. en *"Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre"*, Thomson-Aranzadi, 2007, pág. 48, citado por De Gandarillas en *"Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención....."*, op. cit., pág. 103.

único deudor y obligado al pago de una deuda de la que tuvo conocimiento desde su generación.

Y, por otro lado, nos dice, hay otra cuestión que la nueva reforma de los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la L.G.T. no contempla; y es que la Administración tributaria sólo debería acudir a esta vía del levantamiento del velo cuando, con carácter previo en el momento de la determinación de la deuda tributaria, no hubiera podido liquidarla y exigírsela al verdadero sujeto pasivo escondido tras la persona jurídica. En opinión del Magistrado no tiene sentido que, durante un proceso de investigación y comprobación de los órganos de la Administración tributaria, encaminado a determinar la deuda tributaria de un sujeto pasivo –persona jurídica-, el encargado del proceso al aplicar las técnicas de interpretación, calificación o integración a las que se refieren los artículos 12 a 16 de la L.G.T., no proceda a determinar la condición del verdadero deudor de la relación jurídico tributaria, oculto por actos simulados o realizados en fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma); y, sin embargo, más tarde en periodo de recaudación acuda a la doctrina del levantamiento del velo. Por ello, considera de Gandarillas que la previsión legal introducida con la reforma, debería aplicarse sólo en el caso de que la Administración, con anterioridad al periodo de recaudación de la deuda tributaria, no hubiese tenido ocasión de determinar, a través de los distintos procedimientos tributarios, la verdadera identidad del sujeto pasivo deudor (42).

(42) De Gandarillas Martos, S. en “*Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo*”, op. cit., pág. 104.

3.- Efectos de la aplicación de la Ley 36/2006

Como decíamos al inicio de este capítulo, una de las cuestiones que más ha preocupado a la Administración Tributaria durante los últimos tiempos, ha sido la lucha contra el llamado “fraude fiscal”. Por ello, en los últimos años hemos asistido a la aprobación de diferentes medidas de lucha contra el fraude fiscal que, a pesar del bombo mediático del que iban acompañadas, lograban poca efectividad en sus objetivos. La Agencia Tributaria, desde su creación, ha elaborado diversos documentos de planificación en 1994, 1996, 1998 y 2000, que pueden citarse como antecedentes del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Consecuencia de todo ello fue la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, con la finalidad de introducir diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal y combatirlo siguiendo los objetivos del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

Transcurridos cinco años desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, es hora de analizar los resultados obtenidos y ver si se han cumplido las expectativas recogidas en la Ley. Para ello hemos estudiado los informes elaborados por la AEAT, pues si bien en España no existe un informe oficial sobre el fraude fiscal, existen informes y datos elaborados por la AEAT.

Así, en informe elaborado por técnicos de AEAT en 2008 se pone de manifiesto cómo desde la creación de la Agencia Tributaria en el año

1992, España ha vivido uno de los períodos de mayor crecimiento económico de su historia. Especialmente, entre 1996 y 2007 la tasa anual de crecimiento del PIB ha superado el 3%. Este crecimiento económico, basado en gran medida en el “boom inmobiliario” ha traído consigo un espectacular aumento de la recaudación tributaria de todas las Administraciones territoriales (estatal, autonómica y local). Sin embargo, dice el informe, el aumento de la recaudación tributaria se ha apoyado en la recaudación en vía voluntaria de los ciudadanos y empresas, no por el aumento de las actuaciones de comprobación e investigación, pese a que el fraude fiscal y la economía sumergida están a la cabeza de los países de la Unión Europea, en torno a un 23% del PIB, el doble que la media de la UE (43).

De hecho, en el informe citado elaborado por la AEAT en 2008, se señala que la Ley de Prevención del Fraude 36/2006 recogía una serie de medidas parciales pero no abordó la medición del volumen real de fraude existente en España, desglosado por sectores, actividades económicas y perfil de las personas físicas y jurídicas, presuntos defraudadores. Esta metodología resulta previa e imprescindible, dice el informe, para poder establecer planes de acción integrales que recojan todas las medidas y los medios necesarios para enfrentarse al problema. En tanto no se aborde con rigor esta evaluación, las medidas que se propongan en el futuro quedarán en simples parches para salir del paso, demorando la solución del problema.

(43) Informe elaborado por Gestha (Sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda), "Análisis de los resultados de la lucha contra el fraude fiscal en la Agencia Tributaria", septiembre 2008, pág.11.

Continúa el informe indicando que los resultados analizados arrojan serias dudas sobre la suficiencia de la AEAT para hacer frente al volumen actual de fraude y economía sumergida y sus manifestaciones más duras: fraude inmobiliario, blanqueo de capitales por narcotráfico y operaciones ilícitas, facturas falsas, tramas de IVA, paraísos fiscales, etc. Si, a día de hoy, la AEAT no ha demostrado capacidad suficiente para gestionar con buenos resultados las deudas que genera, difícilmente podrá afrontar los elevados niveles de economía sumergida y fraude fiscal.

Eso es así, señala el informe estudiado, por varias razones que resumen la incidencia del fraude en nuestro país:

- La pobreza de resultados de la AEAT en las actuaciones de control del fraude, en cuanto a ingresos, anulaciones e insolvencias, que se extiende a lo largo de su ciclo de funcionamiento.

- La progresiva acumulación de un elevado importe de deudas pendientes, situación que viene agravándose en una espiral creciente con el transcurso de los años.

- El aumento del fraude fiscal y la economía sumergida en niveles imposibles de afrontar con los medios actuales.

- El vacío de control en muchas empresas que pone al descubierto la deficiente organización y articulación de los recursos humanos de la AEAT, ya de por sí muy escasos. El control de 30.000 grandes empresas que facturan más de 6,01 millones de €, está encomendado a tan sólo 95 funcionarios. Esta es una de las conclusiones del informe del Tribunal de Cuentas, de 17 de julio de 2008, que fiscaliza la actuación de las unidades de gestión de grandes empresas de la AEAT para los años 2004 y 2005.

Por otro lado, las competencias de los subinspectores (funcionarios de los Cuerpos Técnicos) están limitadas desde 1992 a la realización de comprobaciones generales de microempresas que facturan menos de 1,8 millones de euros, límite que ha permanecido invariable durante estos 16 años y que resulta “desfasado” si se tienen en cuenta los procesos de concentración empresarial a los que hemos asistido en la última década, así como la evolución de la inflación.

Como consecuencia de la falta de un número suficiente de funcionarios habilitados para la práctica de inspecciones, otras 57.700 empresas, con una cifra de negocios entre 1,8 millones de euros y 6 millones de euros, no pueden ser comprobadas e investigadas (en este intervalo sólo son competentes los Inspectores de Hacienda). Esta situación aún adquiere más relevancia si tenemos en cuenta que las empresas de este tramo de facturación son las que tienen mayores probabilidades de escapar al control fiscal, puesto que, en la mayoría de los casos, sus cuentas anuales no tienen obligación de ser auditadas, al facturar menos de 4,7 millones de euros, tener empleados a menos de 50 trabajadores o contar con un patrimonio no superior a los 2,3 millones de euros. La principal conclusión que se deduce de estos hechos es que existen graves vacíos de control para 90.000 empresas.

- La importante reducción de ingresos fiscales derivada de los hechos anteriores, que afecta en última instancia a la financiación de las administraciones públicas.

- La confirmación por los ciudadanos en las encuestas del progresivo incremento del fraude e incumplimiento de obligaciones fiscales.

- La creciente desconfianza de los contribuyentes en la eficacia de la lucha contra el fraude y en la justicia en el pago de impuestos.

- El señalamiento de determinados colectivos de contribuyentes como mayores responsables del fraude.
- La instauración en muchos contribuyentes de una baja conciencia de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por todo ello, termina indicando este informe, que los análisis anteriores confluyen en la apreciación de dos hechos significativos:

1. Que existe en España un elevado nivel de fraude y que evoluciona de modo creciente (hasta 10 diferentes estudios y evaluaciones de instituciones nacionales e internacionales sitúan el fraude fiscal y la economía sumergida en España en torno al 23% del PIB, pese a que el Ministerio de Hacienda y la AEAT aún no disponen de una evaluación oficial propia).

2. Que la gestión del fraude realizada por la Agencia Tributaria es notoriamente insuficiente, con su actual organización y medios, para dar solución al problema.

Por lo que a la luz de estos hechos y resultados, concluye el informe estudiado, resulta patente que la Ley de prevención del fraude, aprobada al final de 2006, no ha resuelto los problemas existentes, ya que no ha logrado revertir la pobreza de resultados y la magnitud de deudas pendientes y se muestra incapaz de abordar el elevado nivel de economía sumergida y el fraude de nuestro país.

Ante esta situación ya no sirven soluciones parche, se precisan importantes cambios estructurales dirigidos a modificar los sistemas de gestión del fraude, potenciar los recursos de las Administraciones tributarias y construir una organización más funcional, ágil y eficaz.

Por su parte José María Peláez Martos, que ha sido presidente de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda (APIFE), en un artículo publicado en 2009 (44) coincide en señalar que “no hacen falta sofisticados estudios para conocer la magnitud del fraude fiscal existente en España porque a diario se puede comprobar la alegría con la que se ofrecen en el mercado servicios u operaciones sin factura, facturas sin IVA, u operaciones con una parte en negro. Esta situación pone de manifiesto el poco miedo que tiene el defraudador a ser pillado, la falta de repudio social ante el fraude fiscal y el fracaso de la Administración en sus planes de lucha contra el fraude”. Señala también que en la Ley 36/2006, siendo una norma que pretende luchar contra el fraude, uno de los aspectos que se echan en falta es la definición del concepto de fraude fiscal, características, cuantificación y el objetivo que persiguen las medidas desarrolladas en dicha norma. La Ley, dice, refleja medidas dispersas que no conforman un cuerpo conjunto y armonizado para la lucha contra el fraude, incluyéndose medidas que nada o poco tienen que ver con ese objetivo.

Por último, hemos estudiado las memorias publicadas por la AEAT durante los años 2007 a 2010 en lo que se refiere a los expedientes tramitados sobre delito fiscal, con el fin de ver la evolución de los mismos, desde la entrada en vigor de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal (45).

(44) Peláez Martos, J.M. en “*El fraude fiscal en España*”, Economía Exterior, nº: 49, verano 2009, pág. 1.

(45) Datos obtenidos de las memorias publicadas por la AEAT en los años 2007, 2008, 2009 y 2010.

Se dice expresamente en dichas memorias que, en ocasiones, las actuaciones de investigación realizadas por la Agencia Tributaria ponen al descubierto actividades que implican un fraude fiscal, lo que requiere una pronta denuncia al Ministerio Fiscal para que intervengan los órganos judiciales y se autorice el desarrollo de actuaciones de averiguación específicas.

Los resultados de estas actuaciones de investigación son los siguientes:

	2006	2007	2008	2009	2010
Nº de expedientes	710	726	679	738	938
Importe de cuota defraudada*	659,90	863,68	500,28	784	696

* Importes en millones de euros

En 2007 ha aumentado ligeramente (un 2,2 por ciento) el número de expedientes remitidos al Ministerio Fiscal, pero el importe estimado de las cuotas defraudadas alcanzó la cifra de 863,68 millones de euros, es decir el 30,8 por ciento más que en 2006.

Durante 2008 se han realizado 679 actuaciones en materia de delito fiscal, de las que 425 expedientes se refieren a tramas de defraudación en el IVA.

Las cuotas efectivas de los expedientes de delito fiscal (sin incluir delitos contables, concurrencia y otros ilícitos) ascienden a 500,28 millones de euros, de los cuales 219,21 millones corresponden a tramas de defraudación en el IVA.

Durante 2009 se han denunciado 738 casos de delito fiscal, de los que 364 expedientes se refieren a tramas de defraudación en el IVA.

Las cuotas efectivas de los expedientes de delito fiscal (sin incluir delitos contables, concurrencia y otros ilícitos) ascienden a casi 784 millones de euros, de los cuales 253,8 millones corresponden a tramas de defraudación en el IVA. Esto supone un 56,7 por ciento más que en 2008.

Durante 2010 se han denunciado 938 casos de delito fiscal, de los que 596 expedientes se refieren a tramas de defraudación en el IVA.

Las cuotas efectivas de los expedientes de delito fiscal (sin incluir delitos contables, concurrencia y otros ilícitos) ascienden a casi 696 millones de euros, de los cuales 241,27 millones corresponden a tramas de defraudación en el IVA.

Observamos cómo, desde 2006 a 2010 los expedientes tramitados por la AEAT sobre delito fiscal han aumentado de 710 a 938, es decir 228 expedientes más, lo que evidencia que el fraude fiscal ha ido en aumento en estos últimos años.

También la Fiscalía especializada en delitos económicos, ha destacado en la memoria del año 2011 (46) que "refiriéndonos sólo a tendencias generales, en lo que se refiere a delito fiscal se observa un ligero incremento de las investigaciones por defraudación del Impuesto de Sociedades y de IVA, mientras permanecen estabilizadas las investigaciones referentes al IRPF".

(46) Resumen datos estadísticos de la Fiscalía especializada en delitos económicos, Memoria FGE 2011.

Nos preguntamos entonces, si la Ley Antifraude ha sido o no un fracaso, pues lejos de conseguir una reducción del mismo, los expedientes tramitados por delito fiscal han ido en aumento, a lo que hemos de responder que, a la vista de los resultados obtenidos, evidentemente, la Ley no ha cumplido con sus objetivos, las medidas aprobadas se han mostrado insuficientes para combatir el fraude fiscal con la intensidad necesaria y ninguna de las medidas aprobadas hasta ahora ha producido un cambio sustancial en la situación global del fraude fiscal en España, por lo que habría que plantearse qué es lo que está fallando y si habría que volver a reformar la Ley Antifraude.

4.- Propuestas

Gestha, en el informe estudiado de 2008 (47), planteaba una batería de propuestas técnicas, legislativas y de recursos humanos para lograr una mayor eficacia y mejores resultados en la lucha contra el fraude. Estas propuestas son:

1. Reelaborar los sistemas de gestión que permitan reducir el fraude, mediante la adopción de las siguientes acciones:
 - . Un seguimiento permanente de la situación fiscal de todos los contribuyentes, tendente a conseguir el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

(47) Informe elaborado por Gestha, "Análisis de los resultados de la lucha contra el fraude fiscal en la Agencia Tributaria", op.cit., pág.28.

. Un control más cercano por la Administración tributaria de los contribuyentes y la investigación de las actividades económicas reales de su entorno próximo, para mejorar el control del fraude y completar la información disponible en bases de datos.

. Evitar el alargamiento en el tiempo de los procedimientos, para reducir la litigiosidad en vía administrativa y judicial, mediante nuevas fórmulas de comprobación, regularización, liquidación, arbitraje y conciliación, etc., que reduzcan los riesgos de insolvencia, prescripción y anulación de deudas.

. Desarrollar el uso proactivo de herramientas modernas de selección de contribuyentes para filtrar con más rigor las actuaciones a realizar.

. Desarrollar programas de asesoramiento fiscal a los contribuyentes y de pedagogía fiscal en medios de comunicación e Internet, mediante la denuncia de los fraudes más habituales, dirigidos a mejorar la conciencia de cumplimiento fiscal de los ciudadanos.

. Exclusión para los deudores declarados insolventes del derecho a obtener subvenciones, crear empresas, formar parte de consejos de administración y ostentar cargos y empleos públicos, hasta que regularicen su situación tributaria. Crear listados públicos de deudores insolventes.

2. Elaboración por expertos independientes de un análisis y evaluación oficial de la economía sumergida en España y del fraude fiscal y laboral, desagregado en los siguientes niveles: territorios, sectores económicos e impuestos. Este informe será presentado y debatido por las Cortes Generales, que adoptarán las medidas legales oportunas. Los resultados de las medidas adoptadas serán sometidas anualmente a seguimiento para verificar su cumplimiento y evolución.

3. Acordar una planificación temporal para la reducción del fraude fiscal y la economía sumergida con descripción de las acciones precisas para conseguir este objetivo.

4. Establecer fórmulas de coordinación y colaboración efectiva entre la Agencia Tributaria y las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas, potenciando la corresponsabilidad de las administraciones tributarias autonómicas y la creación de Consorcios Tributarios, con tres objetivos principales: 1) mejorar la eficacia en la lucha contra el fraude y la economía sumergida; 2) profundizar en la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas en la gestión de los tributos que les financian; 3) Aumentar los recursos financieros de ambas administraciones (central y autonómica).

5. La creación de una Base de Datos Fiscales Única compartida, como herramienta de gestión imprescindible, alimentada con la información procedente de los ámbitos central y autonómico, con la finalidad de conseguir un mayor conocimiento e información sobre los contribuyentes y mayor eficacia en la gestión de los tributos y en la lucha contra el fraude fiscal por ambas administraciones públicas.

6. Establecer una fórmula de control por las Cortes, de los resultados de las actuaciones de control del fraude realizadas por la Agencia Tributaria Estatal para garantizar una gestión transparente e independiente.

7. Desarrollo de la Disposición Adicional Adicional 4ª de la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal. En repetidas ocasiones hemos venido denunciando ante los responsables del Ministerio de Hacienda y la AEAT el incumplimiento del mandato parlamentario establecido en la

Disposición Adicional Cuarta de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que impone revisión de las condiciones de trabajo de los 8.000 funcionarios de los Cuerpos Técnicos.

8. Definir las características esenciales del puesto de trabajo, así como la claridad en la definición de funciones y obligaciones en la organización, porque mejora la calidad del desempeño del trabajo y la autonomía de los trabajadores.

9. Homologación de la Administración Tributaria y Financiera española a las administraciones europeas.

10. Establecimiento de protocolos de prevención de riesgos psicosociales en la AEAT y el Ministerio de Hacienda, para lograr el objetivo de conseguir unas relaciones laborales positivas y una mejora del clima laboral.

Por otra parte, José M^a Peláez Martos, en el artículo antes citado (48), proponía, en el año 2009, las siguientes medidas para combatir el fraude fiscal:

1- Reforma del delito fiscal. Tendrían que contemplarse medidas como aumentar la pena de prisión a seis años para los casos más graves, incrementar el plazo de prescripción penal para perseguir los delitos fiscales de cinco a diez años, eliminar la excusa absolutoria para el delito fiscal, considerar como circunstancia agravante la comisión del fraude mediante la utilización de países o territorios calificados como paraísos

(48) Peláez Martos, J.M. en “*El fraude fiscal en España*”, op.cit., págs. 3 a 5.

fiscales y establecer la pena de inhabilitación especial para actuar como administrador, apoderado, directivo o representante de cualesquiera entidades mercantiles durante el periodo de seis meses a seis años, entre las más importantes.

2- Creación de la policía fiscal. La lucha contra el fraude debe contemplar la creación de una policía fiscal dependiente de la Agencia Tributaria en la cual se integrarían unidades especializadas de la Policía Nacional y de la Guardia Civil, junto a las unidades operativas de Vigilancia Aduanera.

3- Creación de una oficina natural antifraude. La contemplación unitaria de la delincuencia fiscal hace imprescindible, dice, la creación de un organismo multidisciplinar que, bajo la dependencia funcional de la AEAT, integre, entre otros, a funcionarios de la Inspección de Hacienda, del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, de los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado y del ministerio Fiscal.

4- Especialización en materia fiscal de jueces y fiscales. La complejidad técnica propia de las normas fiscales, hacen imprescindibles la adopción de medidas tendentes a garantizar que los jueces y fiscales dispongan de la formación específica necesaria para abordar con garantías el éxito de la investigación, el descubrimiento y el castigo del fraude fiscal.

5- Reforma del régimen sancionador de la LGT, con el objetivo de agravar las sanciones en algunos supuestos de resistencia a la inspección y de no aportación de información ante un requerimiento efectuado por la inspección, tipificar como infracción tributaria el ofrecimiento de

productos y servicios sin factura, o sin incluir el IVA, así como la conducta de quienes colaboren habitualmente en la comisión de fraudes.

6- Reforma del procedimiento de la LGT. Creando un procedimiento especial para la lucha contra el fraude tributario delictivo y organizado, en el que se contemplen medidas referidas a la regulación de los plazos de duración de las actuaciones, otorgar a la inspección la facultad de investigar cuentas bancarias sin notificación previa al interesado o regular las actuaciones sin necesidad de identificación (actuaciones de incógnito).

7- Reforma del régimen de módulos. Porque considera Peláez, que la medida regulada en la Ley 36/06 de practicar una retención, no corregirá el fraude relativo a la emisión de facturas falsas. Para ello propone la aplicación del régimen de estimación objetiva a los contribuyentes que en alguno de los tres ejercicios anteriores, al menos el 80% del valor de sus bienes o servicios se haya destinado a contribuyentes sin derecho a deducción por tales adquisiciones.

8- Responsabilidad solidaria de despachos e instituciones en fraudes de ingeniería fiscal.

9- Para acabar con la utilización de los paraísos fiscales propone:

- No reconocer personalidad jurídica a las sociedades constituidas en paraísos fiscales.

- Establecer un gravamen especial sobre movimientos de fondos con paraísos fiscales.

- Realizar un plan especial de comprobación de artistas y deportistas para verificar su residencia real en paraísos fiscales.

- Prohibir que las entidades bancarias españolas tengan filiales o sucursales en dichos territorios.
- Establecer penas agravadas en los delitos fiscales cuando el fraude fiscal se cometa a través de la utilización de paraísos fiscales.

En mi opinión, algunas de estas medidas que propone quien fue presidente de APIFE, pueden resultar interesantes y de cierta efectividad, como por ejemplo el aumento de la pena de prisión, el aumento del plazo de prescripción del delito fiscal a diez años (por el largo periodo de tiempo que suele durar la comprobación e investigación de estos delitos), agravar las sanciones en determinados supuestos o la inhabilitación de los directivos de las empresas que han cometido estos delitos. Sin embargo, otras de las medidas que propone, me parecen innecesarias y de dudosa constitucionalidad. Por ejemplo, no creo que sea efectiva la eliminación de la excusa absolutoria, sino al contrario, creo que constituye una medida de estímulo y un aliciente para el contribuyente que se arrepiente y desea regularizar su situación tributaria. Tampoco creo que sea una medida de especial trascendencia la creación de una policía fiscal dependiente de la Agencia Tributaria, puesto que ya existen unidades especializadas de la Policía Nacional y de la Guardia Civil, junto a las unidades operativas de Vigilancia Aduanera, y supondría aumentar el gasto público. Tampoco me parece imprescindible la especialización en materia fiscal de jueces y fiscales, porque ya existe una fiscalía especializada en delitos económicos y porque los jueces cuentan siempre con los informes y expedientes de la AEAT. Creemos, también, que puede resultar de dudosa constitucionalidad las medidas que propone sobre no reconocer personalidad jurídica a las sociedades constituidas en

paraísos fiscales o prohibir que las entidades bancarias españolas tengan filiales o sucursales en dichos territorios, porque en ambos casos, una sociedad o un banco pueden constituirse legalmente en un paraíso fiscal y realizar una actividad totalmente legal. Por ello, creo, que hay que analizar con mucha cautela todas las medidas que deban adoptarse para evitar duplicidad de organismos que realizan la misma función y actuar directamente sobre las causas del problema. Así, comparto totalmente las ideas propuestas por algunos expertos en la materia en un artículo publicado en el diario ABC (sección economía) el pasado día 9 de marzo de 2012, redactado por Teresa Sánchez Vicente (49), en el que el portavoz del sindicato de Técnicos de Hacienda (Gestha), José M^a Mollinero cree que la clave en la lucha contra el fraude reside en vigilar las grandes fortunas, así como mejorar la tributación del impuesto de sociedades ya que la posibilidad de deducir es excesiva. En este mismo sentido el presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf), Antonio Durán Sindreu, afirma que se "persigue demasiado a los que ya declaran y hay pocos recursos centrados en desentramar lo oculto. Los esfuerzos no se centran en buscar fuera de los ordenadores de Hacienda". Por su parte, Juan José de los Mozos, de la Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (Asefiget) se refiere al mismo problema acerca de la falta de medios impuestos para los grandes y argumenta que se persigue demasiado a los pequeños contribuyentes, microempresas y pymes, y que el sistema debe instaurar unas cuotas de distribución justas. También, Arturo Casinos, presidente

(49) Artículo publicado por Teresa Sánchez Vicente en diario ABC (Economía) (ABC.es) de fecha 9 de marzo de 2012.

de la Asociación de Asesores Fiscales de la Comunitat Valenciana (Apafcv) asegura, respecto a la vigilancia de artistas y deportistas, que "lo que hay que controlar es que las sociedades no se deduzcan gastos que no tienen que ver con su actividad", así como también apoya la idea de otros expertos en la materia de que "lo que hay que hacer es ir a perseguir más las grandes bolsas de fraude".

Vemos pues, que varias de las propuestas que realizan los expertos tributaristas, aparte de la adopción de medidas de control sobre las grandes empresas, van encaminadas a la reforma de determinados aspectos del delito fiscal.

El delito fiscal, entendido como modalidad del delito contra la Hacienda Pública dirigida a sancionar penalmente las manifestaciones más reprobables de la defraudación tributaria, constituye una herramienta de cierre del sistema de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El análisis de la regulación del delito fiscal en España, revela numerosos aspectos controvertidos en la doctrina y no siempre tratados de manera uniforme en las sentencias judiciales. Esta diversidad hace que el modelo de delito fiscal español se pueda percibir como inestable y falta de la óptima seguridad jurídica requerida tanto por los ciudadanos como por la propia Administración Tributaria, como se pone de manifiesto en informe elaborado por la AEAT en el año 2006 (50). Por ello, en el siguiente capítulo vamos a estudiar el delito fiscal,

(50) Informe elaborado por el observatorio de delito fiscal (AEAT y Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal), diciembre 2006, pág. 110.

deteniéndonos en aquellas cuestiones que suelen ser objeto de controversia tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y ver las soluciones que nuestros tribunales aplican en cada caso. No obstante, hay que tener en cuenta, que estas propuestas de reforma del delito fiscal, se efectúan con anterioridad a la publicación de la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, reforma que afecta a aspectos importantes del delito fiscal del artículo 305 CP, por lo que veremos, si con esta reforma, se resuelven las expectativas planteadas por los expertos en materia fiscal.

5.- Ultimas reformas en materia de regularización y prevención del fraude fiscal (addenda).

Como consecuencia de la situación por la que atraviesa la economía española, el Gobierno ha venido adoptando diversas medidas con la finalidad de corregir cuanto antes los desequilibrios que se manifiestan en aquella. Entre ellos, resulta objetivo primordial la reducción del déficit público, para cuyo fin se han dictado varias medidas, recogidas en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

Una vez establecido, para 2012, este objetivo de reducción del déficit público, y con la finalidad de complementar las medidas recogidas en el citado real decreto-ley, se ha aprobado el Real Decreto-Ley 12/2012 de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas

tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y que entró en vigor el mismo día de su publicación, esto es, el 31 de marzo de 2012. Dichas medidas afectan al ámbito del Impuesto de Sociedades, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, entre otras. Pero, la que a nosotros más nos interesa, por estar estrechamente relacionada con el objeto de nuestra investigación, es una medida establecida con el fin de reducir el déficit público y cuyo objetivo es hacer aflorar alrededor de 25.000 millones de euros a los que se recargará un 10% a cambio de pasar a la legalidad, lo que podría proporcionar unos ingresos de 2.500 millones de euros, según ha manifestado el sindicato de técnicos de Hacienda Gestha (51), y que consiste en una declaración tributaria especial para determinadas rentas según recoge la exposición de motivos del citado real decreto-ley. Se trata de una medida basada en la exención de responsabilidad penal por regularización voluntaria de la situación fiscal, prevista en el apartado número 4 del artículo 305 del Código Penal, y que pretende favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela.

Así, en la Disposición adicional primera del citado Real Decreto Ley se regula esta declaración tributaria especial, cuyos requisitos son los siguientes:

(51) Declaraciones publicadas por el secretario general de Gestha, José M^a Mollinedo, para cadenaser.com el día 06/04/12.

1. Beneficiarios de la regularización.- Serán los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Objeto de la regularización.- Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

3. Dicha regularización deberá efectuarse antes de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos. Y el plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012, para esta declaración especial.

Se establece también en la referida disposición adicional que el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

A tal efecto, se introduce también la correspondiente modificación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de forma que, a través de la disposición final primera del citado Real Decreto-Ley, se añade un nuevo apartado 2 en el artículo 180, renumerándose los actuales 2 y siguientes, que dice lo siguiente:

«2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.»

Ahora bien, en este último supuesto de pago de una deuda tributaria que hubiera prescrito para la Administración Tributaria, y se obtenga con ello la exención de responsabilidad penal, no habrá derecho a obtener la devolución de dichas cantidades, añadiéndose este inciso en la letra c) del apartado 1 del artículo 221 de la L.G.T.

Tras la lectura de la nueva norma nos planteamos las siguientes cuestiones:

En primer lugar, esta declaración tributaria especial sirve para regularizar solamente las deudas tributarias referidas a IRPF, IS e IRNR, pero no afectaría a otros impuestos, como sucesiones, patrimonio o IVA, con lo cual, los contribuyentes que quieran regularizar su situación referida a algunos de estos últimos impuestos, deberán acogerse a la regularización prevista en el apartado 4 del artículo 305 CP, según la cual deberán ingresar la totalidad de la deuda tributaria, mientras que los contribuyentes que se acojan a esta nueva regularización especial sólo pagarán el 10% de la deuda tributaria, lo cual podría suponer un obstáculo a esta regularización, para los contribuyentes, por ejemplo, que quieran regularizar tanto IS como IVA.

En segundo lugar, esta regularización especial, se refiere a los "bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos", esto es, se refiere solamente a lo que, en el capítulo siguiente de nuestro trabajo, denominamos incrementos de patrimonio no justificados y que vienen definidos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y modificación parcial de las leyes de los impuestos de sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Entendemos pues que queda, por tanto, excluida cualquier otra forma de defraudación fiscal que pudiera ser constitutiva del delito del artículo 305 CP, a saber, la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de

devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales, cuya regularización seguirá efectuándose según las previsiones del apartado 4 de dicho artículo 305 CP.

En tercer lugar, no sabemos cuál es el alcance objetivo y subjetivo de esta regularización. Es decir, no dice nada la norma acerca de si esta regularización alcanzará también a otras posibles irregularidades contables u otras falsedades documentales que se hayan podido cometer como instrumento y en relación con la deuda que se pretende regularizar, y que sin duda saldrán a la luz tras la regularización. Tampoco se dice nada en la disposición, de si esta exoneración de responsabilidad alcanzará a terceros posibles partícipes en la defraudación.

Todos estos interrogantes, y otros que, sin duda, se irán planteando, esperemos que se resolverán en el desarrollo normativo que a tal efecto dictará el gobierno para el efectivo cumplimiento de esta disposición.

Además, con este mismo objetivo de reducir la economía sumergida y elevar el número de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias, el Consejo de Ministros ha recibido, en fecha de 13 de abril de 2012, un informe del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude. Este Anteproyecto de Ley viene a reforzar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, una de las prioridades de la política económica del Gobierno. En él se combinan medidas novedosas diseñadas para impactar directamente contra el fraude y otras que pretenden reforzar la seguridad jurídica del sistema tributario y potenciar la recaudación. Entre las medidas recogidas en el

citado Anteproyecto de Ley que tienen por objeto combatir el fraude fiscal, podemos destacar las siguientes:

1.- Medidas asociadas al programa de regularización extraordinaria (Estas medidas vienen a complementar la medida de regularización voluntaria regulada en el RDL 12/2012 de 30 de marzo), y consisten en:

- . Se crea una nueva obligación de informar sobre cuentas y valores situados en el extranjero. Su incumplimiento conllevará una sanción específica.

- . Se declara la imprescriptibilidad de las rentas no declaradas. Las rentas descubiertas que no hayan sido declaradas se imputarán al último periodo impositivo de entre los no prescritos.

- . En muchos casos la cuantía de la cuota defraudada conllevará que el incumplimiento sea constitutivo de delito fiscal.

2.- Medidas que garantizan el cobro de deudas tributarias: se establecen las siguientes:

- . En los procedimientos tributarios:

- Se adelanta el momento en el que se pueden adoptar medidas cautelares (hasta ahora solo se podían adoptar medidas tras comunicar la propuesta de liquidación), de forma que se permitirá su adopción desde el momento en que se aprecie riesgo de cobro.

- . En los procesos penales de delito fiscal:

- Actualmente existe paralización de los órganos administrativos en cuanto se envía el expediente a delito fiscal, por lo que no pueden adoptar medidas cautelares, a partir de ahora se permitirá que la AEAT adopte medidas cautelares. Se notificarán al Ministerio Fiscal y al órgano

judicial competente y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente.

3.- Limitación del uso de efectivo en operaciones empresariales/profesionales:

. Se limitan los pagos en efectivo a cantidades inferiores a 2.500 euros, para operaciones donde participen empresas y/o profesionales (quedan excluidas las operaciones realizadas con entidades de crédito). Este límite será de 15.000 euros cuando el pagador sea un particular no residente.

Esta medida se establece con la finalidad de evitar los pagos de grandes cantidades de dinero sin emisión de factura, y, por tanto, sin declaración a la Hacienda Pública por parte del contribuyente.

. El incumplimiento de la medida supone una infracción administrativa, tanto el pagador como el receptor del pago, que puede acarrear una sanción del 25% del valor del pago satisfecho en efectivo.

. Estará exento de sanción el sujeto que voluntariamente comunique el pago en efectivo a la Administración en los tres meses de haberse producido el pago.

4.- Ampliación de la responsabilidad de los sucesores de sociedades:

. Para evitar el vaciamiento patrimonial de las sociedades que vayan a ser liquidadas, se amplía la responsabilidad de sus sucesores a las percepciones patrimoniales recibidas con anterioridad a la liquidación formal.

. Actualmente la responsabilidad solo alcanza a la cuota de liquidación que recibía el socio cuando se extingue la sociedad.

5.- Nuevo supuesto de responsable subsidiario por retenciones o repercusiones:

. Los administradores de sociedades que presenten de modo reiterado declaraciones por retenciones o tributos repercutidos sin proceder al ingreso de la deuda tributaria, serán responsables subsidiarios del pago de la misma cuando pueda acreditarse que no existe intención real de pagar.

6.- Prohibición de disponer inmuebles situados en sociedades:

. Se habilita a la Administración Tributaria para que pueda acordar la prohibición de disponer de aquellos inmuebles que, perteneciendo al obligado tributario, se encuentren ubicados en una sociedad en la que participe en más de un 50%.

. En el procedimiento de recaudación, además de embargar las acciones de la sociedad de las que sea titular el obligado tributario, se podrá impedir que se transmitan los inmuebles existentes en dicha sociedad.

. Se pretende evitar así la despatrimonialización fraudulenta producida por la transmisión de inmuebles ostentados indirectamente, a través de una sociedad controlada por el obligado tributario.

7.- Inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias:

. Se establece la inversión del sujeto pasivo en los supuestos de renuncia a la exención del IVA vinculada a las siguientes operaciones

inmobiliarias: Transmisión de terrenos rústicos y segundas y posteriores ventas de edificaciones.

. Así, el sujeto adquirente solo podrá deducirse el IVA soportado si acredita que ha ingresado el IVA repercutido.

. Se evita con ello el doble perjuicio para la Hacienda Pública por la falta de ingreso del impuesto por el transmitente del inmueble y por la deducción del IVA soportado por el adquirente del mismo.

8.- Endurecimiento de sanciones por resistencia a la inspección:

. Se endurecen las sanciones a imponer por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras, que irán desde 1.000 euros hasta un máximo 600.000 euros, según si el obligado tributario inspeccionado desarrolla o no actividades económicas.

Con estas medidas, tanto la declaración tributaria especial para regularización de rentas ocultas incluida en el RDL 12/2012, de 30 de marzo, como el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, puesto en marcha por el Consejo de Ministros el día 13 de abril de 2012, como decimos, el Gobierno pretende reforzar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, cuyo objetivo primordial es reducir la economía sumergida y elevar el número de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias. Debemos esperar al desarrollo normativo de dichas medidas para conocer el contenido exacto de las mismas, así como su alcance y efectos.

Así, tras la tramitación parlamentaria de este Anteproyecto de Ley, conoceremos, no solo el contenido de las nuevas medidas, sino también,

si la futura Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, viene a suplir las deficiencias denunciadas, por los expertos tributaristas, de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, y puestas de manifiesto a lo largo del presente capítulo, y que se centraban, principalmente, en la necesidad de perseguir más a las grandes fortunas y desentramar lo oculto, y en este sentido nos atrevemos a decir que, en principio, parece que las nuevas medidas recogidas en el citado Anteproyecto de Ley, van dirigidas en ese camino.

Capítulo III.- Las defraudaciones contra la Hacienda Pública: delito fiscal.

1.- Consideraciones Generales.

Antes de entrar a examinar las especialidades que presenta la investigación de estos delitos, resulta oportuno efectuar un somero estudio de los mismos que sirva como introducción a la materia.

1.1. Los delitos contra la Hacienda Pública

El delito fiscal no aparece en la legislación penal española hasta la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas urgentes para la reforma fiscal, que modificó el artículo 319 del Código Penal de 1973, aunque por los condicionamientos a que estaba sometida su persecución, Calderón y Choclán (1) la califican de desafortunada, al ser necesaria la concurrencia

(1) Calderón Cerezo A. y Choclán J.A., *Código Penal comentado*, Ed. Deusto Jurídico, 2004, pág. 647.

de dos requisitos de procedibilidad: a) agotamiento de la vía administrativa previa; b) denuncia de la Administración tributaria, que dificultó la persecución del incipiente delito y motivó que tuviera escasa aplicación práctica.

En 1985 se produjo una reforma del Código Penal en este punto, para perfeccionar la técnica de redacción del tipo y de aplicación de la figura, se elevó el umbral de punibilidad de 2.000.000 de pesetas a 5.000.000 de pesetas, se crearon nuevas figuras (delito contable y el fraude de subvenciones) y se dotó al conjunto de un Título propio: Delitos contra la Hacienda Pública. Es la regulación que, en esencia, subsiste hasta ahora, pues las reformas de 1995, aparte de perfiles técnicos, se limitaron a elevar el umbral y engrosar el Título con nuevos tipos, para cubrir el fraude a la Hacienda europea y a la Seguridad Social. La reforma del Código Penal de 2003 ha afectado a las figuras de delitos contra la Hacienda Pública, aunque la reforma se ha limitado prácticamente a la actualización de los umbrales de punibilidad, elevando la cuantía a 120.000 euros. La última reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, y que entró en vigor el día 23 de diciembre de 2010, consiste únicamente en modificar la pena de prisión prevista para este delito, que iba de uno a cuatro años, a castigarse ahora de uno a cinco años. También, esta última reforma, añade un apartado 5 al artículo 305, referido a la posibilidad por parte de los Juzgados de recabar el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para hacer efectivas las penas de multa y responsabilidad civil por el procedimiento de apremio, incluyendo dentro del concepto de responsabilidad civil los intereses de demora.

El Código Penal de 1995 vigente, con las reformas reseñadas, agrupa en el Título XIV del Libro II, bajo el epígrafe general de “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, las infracciones punibles cometidas contra las esferas recaudatorias de ambos sistemas contributivos.

Los delitos contra la Hacienda Pública, propiamente dichos, comprenden una serie de delitos dispares, regulados en los artículos 305 (que protege las Haciendas Públicas estatal, autonómicas, foral y local) y el artículo 306 (relativo a los presupuestos generales de las Comunidades Europeas).

Las mismas actividades constitutivas de delito cometidas en la esfera de competencia de la Seguridad Social aparecen tipificadas en el artículo 307, como respuesta a las necesidades técnicas y político-criminales de protección de intereses públicos, con trascendencia social, que representa una identidad de fondo con los intereses relativos a la Hacienda Pública.

En el marco de esa misma finalidad protectora y participando de la misma naturaleza de los delitos contra la Hacienda Pública, entendido en un sentido amplio y generalizador, se encuadra el denominado “delito contable”, a que se contrae el artículo 310; mientras que los artículos 308 y 309 sancionan conductas relacionadas con la obtención indebida o fraudulenta de fondos y subvenciones de las diversas Administraciones públicas existentes en nuestro país (artículo 308) o procedentes de fondos de las Comunidades Europeas (artículo 309).

El legislador, para Gil Martínez (2), establece una equiparación sustancial entre las conductas constitutivas de delito referidas, tanto a la elusión o defraudación relacionadas con el pago de impuestos, propias de la Administración Tributaria (Delitos contra la Hacienda Pública), cuanto por el impago o defraudación relativos a las cuotas de la Seguridad Social (Delitos contra la Seguridad Social), siendo tan coincidentes la regulación de una y otra modalidad, que el precepto que se ocupa de la segunda, reproduce íntegramente el texto básico de la primera, repitiendo las mismas causas de agravación específica y; estableciendo el mismo importe mínimo de la infracción para adquirir relevancia penal y reconociendo la misma excusa absolutoria de exclusión de la pena; de forma que la única diferencia entre ambos delitos estriba en el sujeto pasivo, el organismo público que padece el incumplimiento de los deberes fiscales y contributivos a que se contrae la actividad de cada una de esas esferas de la Administración pública: la Hacienda pública en el primer caso; y la Seguridad Social, en el segundo.

En el presente trabajo nos vamos a ceñir únicamente al estudio de la figura del delito fiscal regulado en el mencionado artículo 305, por lo que en el apartado siguiente vamos a describir brevemente cuáles son las características de dicho delito, que en apartados sucesivos iremos desarrollando.

(2) Gil Martínez, A. “*Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda pública*” en Estudios de Derecho Judicial, número 64, del Consejo General del Poder Judicial, págs. 308 y 309.

1.2. Características del delito fiscal.

El delito base de los contenidos en el Título XIV mencionado, es el comúnmente conocido como “delito fiscal”, definido en el artículo 305 del Código Penal, que constituye la parte más relevante de los que integran dicho Título, por ser el de más frecuente comisión.

El delito fiscal, ha venido planteando numerosos problemas, que ha tenido a doctrina y jurisprudencia divididas en la mayoría de las ocasiones, e incluso hoy, en algunos aspectos, se mantienen enfrentadas la doctrina del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional. Todos estos problemas, que surgen del análisis de las propias características del delito fiscal, van a ser objeto de estudio detallado, y brevemente diremos que son los siguientes:

A) La primera nota característica del delito fiscal, y criterio generalmente aceptado, es entender que el delito de defraudación tributaria se configura en su regulación, como una norma penal en blanco, en cuanto que para su delimitación es necesario acudir a la legislación tributaria, que es la que determina los supuestos comisivos previstos en la norma penal, pues el pago de tributos, la retención e ingreso de cantidades a cuenta de los mismos, las retribuciones en especie, como medio retributivo sujeto a tributación, la obtención de beneficios fiscales y demás comportamientos relacionados con las obligaciones tributarias que mencionan el precepto penal, precisan ser integrados con las normas reguladoras de los impuestos a que se refieren. Ignacio Ayala destaca en este sentido que “la historia del delito fiscal en

nuestro ordenamiento jurídico siempre ha estado vinculada a las vicisitudes y evolución del concreto sistema tributario imperante en cada momento” (3).

Y esa normativa de carácter administrativo ha de marcar las pautas sobre las que se desarrollará la actividad penal, cuando las conductas de los contribuyentes reúnan los requisitos típicos que las convierten en punibles. Así, el Derecho tributario se convierte en complemento necesario para la persecución y enjuiciamiento de delitos fiscales por la jurisdicción penal (STS 10 de octubre de 2001; 16 de mayo de 2002), constituyendo el Derecho sustantivo que se debe tener en cuenta en la aplicación del Derecho penal (STS de 2 de noviembre de 2003).

B) Otro aspecto importante objeto de estudio, es el bien jurídico protegido. Con la penalización del delito fiscal se pretende proteger la actividad recaudatoria del Estado, a través de la Administración de la Hacienda pública, y el sistema impositivo que debe ser respetado y al que han de someterse todos los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes tributarios, ofreciendo cobertura penal, cuando concurren los requisitos punibles, a la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, que establece el artículo 31.1 CE.

El texto de la ley emplea el termino “defraudar” para describir la finalidad de la acción típica, lo que ha originado diversas opiniones, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia del Tribunal Supremo

(3) Ayala Sánchez I., “Consumación y prescripción del delito fiscal”, El delito fiscal, Foro de Abogados Tributaristas, 2000.

acerca de si se exige o no como elemento configurador del tipo la concurrencia de “engaño”, dando lugar a las llamadas teoría de infracción del deber y teoría del engaño. Analizaremos estas cuestiones más adelante.

C) El incumplimiento o defraudación de las obligaciones tributarias sólo tiene relevancia penal cuando el importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar alcanza la cifra que prescribe la norma penal (artículo 305), que delimita la frontera entre la sanción administrativa o la sanción penal; si, no alcanzan esa cifra, tendrán la calificación de típicos, penalmente hablando, pero resultarán impunes al ser inferiores al mínimo punible. Esa cifra está fijada actualmente en 120.000 euros.

Se configura esa circunstancia como elemento objetivo de punibilidad y su determinación ha de quedar acreditada en el sumario, e, incluso, antes de su iniciación, para que los hechos investigados adquieran trascendencia punible, debiendo ser objeto de la correspondiente investigación.

D) Los problemas que suscita la imputación de la autoría a los posibles implicados en la infracción tributaria, sobre todo cuando se trata de sociedades y cuando el deudor tributario formal no se corresponde con el material. Problemas que resuelve la nueva LO 5/2010 de 22 de junio de modificación de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, con la introducción del artículo 31 bis, que otorga responsabilidad penal a las personas jurídicas. También analizaremos los problemas que suscita la extensión de la responsabilidad penal a terceros partícipes en la comisión del delito, así como la inducción, la

complicidad y la cooperación necesaria en la principal figura del asesor fiscal.

- E) Otra cuestión a analizar, es cuando el objeto de enjuiciamiento integra varias defraudaciones cometidas por la misma persona o empresa que constituyen otras tantas infracciones tributarias integrantes de delito fiscal cada una de ellas, se suscita el problema de si puede ser calificada toda esa actividad criminal como delito continuado del artículo 74 CP. Estudiaremos las tesis partidarias de esa calificación, así como las tesis contrarias a la aplicación del delito continuado cuando se trata de delitos fiscales, que es el criterio predominante en la actualidad (STS de 26 de diciembre de 2001 y de 3 de enero de 2003, entre otras).
- F) La excusa absolutoria que incorpora el número 4 del artículo 305 CP, integra una exclusión de la pena derivada de la regularización fiscal del contribuyente, que por las modalidades que prescribe el legislador acerca del momento preciso en que puede surtir el efecto exculpatario que prevé, suscita dudas, que deberán ser objeto de la correspondiente investigación para que tal extremo, de concurrir, quede debidamente acreditado en el sumario.
- G) Los medios con que se determina la comisión delictiva, dependientes en gran medida de la propia Administración pública afectada por la infracción es otro tema que suscita polémica en el campo de la investigación de este tipo de delitos; el cómputo del transcurso del tiempo y el período que ha de transcurrir para que pueda apreciarse la prescripción del delito, dada la dicotomía entre la

prescripción del delito (5 años) y la de la deuda tributaria (4 años), también suscita opiniones dispares que la Jurisprudencia ha resuelto.

H) Por último, surge también controversia a la hora de determinar el contenido de la correspondiente indemnización de perjuicios, que por vía de responsabilidad civil llevan aparejados los delitos contra la Hacienda Pública, si bien parece quedar resuelta con la última reforma operada por LO 5/2010 de 22 de junio, al incluir expresamente los intereses de demora en el contenido de dicha indemnización.

Toda esta serie de circunstancias supone un cúmulo de peculiaridades que repercuten en la investigación de estos delitos, que podemos considerar especiales por los condicionantes que limitan su persecución, y que los distinguen de aquellos otros, más genéricos, en los que la simple concurrencia de indicios o sospechas de su comisión permite la apertura de la investigación, mediante la incoación del correspondiente procedimiento penal. El delito fiscal, en particular, y los delitos contra la Hacienda Pública, en general, participan, pues, de unas características propias y singulares que repercuten en los medios, modos, formas y objetivos de la investigación penal, que dificultan la instrucción sumarial.

Estas características, para Gil Martínez (4), abonan la conveniencia de que su investigación esté atribuida a órganos jurisdiccionales si no especiales, sí dotados de cierta especialización, o, cuando menos,

(4) Gil Martínez, A. *“Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda pública”*, op. cit., pág. 314.

asistidos por los asesoramientos precisos que colaboren con el instructor a desentrañar las madejas económicas y contables que se ciñen alrededor de estos delitos.

Todas estas particularidades constituye el objeto de estudio de los siguientes apartados, que a continuación pasamos a desarrollar.

2.- El bien jurídico protegido

La teoría del bien jurídico protegido desempeña una doble función en el ámbito del Derecho Penal. De una parte, una función *dogmático hermenéutica* o inmanente al sistema, que consiste en servir como elemento de ayuda para delimitar el contenido de los distintos tipos penales, en orden a obtener una interpretación teleológica de la norma (alcance y contorno del tipo penal). Y de otra parte, una función *político criminal*, crítica o trascendente al sistema, con el fin de avalar o cuestionar la inserción del bien jurídico en la norma penal, así como el ámbito y nivel de protección que le otorga el sistema punitivo.

A nosotros nos interesa la primera perspectiva, al resultar fundamental para operar con el tipo penal de la defraudación a la Hacienda Pública el saber cuál es el bien jurídico que estamos realmente tutelando, conocimiento que ha de servirnos para la solución de los problemas prácticos que suscita la aplicación de cualquier norma penal.

La doctrina científica (1) se decanta, mayoritariamente, por otorgar naturaleza patrimonial al bien jurídico, admitiendo que con su lesión se perjudican otros intereses más genéricos y abstractos (la función otorgada a los tributos). Esta postura, dice Ayala Gómez, obliga a admitir que el perjuicio de naturaleza patrimonial forma parte del contenido del injusto de los delitos contra la Hacienda Pública. Para este autor, identificar el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria con el interés patrimonial de las Haciendas es correcto pero insuficiente. Dicho interés, entiende que está presente en la fase de liquidación como en la de recaudación, y parece obligado otorgar diferente consideración a las conductas fraudulentas generadoras de un perjuicio patrimonial consistente en la elusión del pago de las cuotas debidas mediante la ocultación de bases tributarias, de aquellas otras que, sin que concurra dicha ocultación, hacen ineficaz el derecho de la Administración Tributaria a percibir los tributos debidos al colocarse el contribuyente, dolosamente, en situación de insolvencia (el delito de alzamiento de bienes). Siendo único el interés de contenido económico patrimonial, parece evidente que resulta afectado un elemento diferente. Por este motivo, dice, que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuando realizar el pago o ingreso esperado (2).

(1) M. Bajo y S. Bacigalupo, “*Delitos contra la Hacienda Pública*”. Ceura. 2000, págs. 43 y 44.

(2) Ayala Gómez, I. “*Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria*” en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: mesas redondas derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 262.

Partiendo de este postulado, Ayala Gómez (3) alcanza otra conclusión, y es que el titular de dicho interés es la Hacienda Pública o Administración Tributaria, en la medida en que a ella le es conferida, entre otras, la potestad y facultad de recaudación con cuyo ejercicio se garantiza la protección del interés patrimonial definido. Como sujeto y titular de la actividad financiera del Estado, la Hacienda Pública desarrolla esas potestades orientando su ejercicio a la consecución del interés general con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (artículo 103 CE), y así la Hacienda Pública (estatal, autonómica, foral y local) como titular del bien jurídico se convierte en sujeto pasivo del delito. Por el contrario, si el interés tutelado se identifica con la función social de los tributos u otras categorías desligadas del ejercicio de concretas potestades de naturaleza tributaria, cuya titularidad está asignada normativamente, se tendrá que concluir que el sujeto pasivo del delito es la comunidad social, el Estado o la Administración.

En esta línea, la profesora Rancaño Martín (4), concreta aún más, y entiende que la función tributaria es uno de los aspectos del único bien jurídico protegido: la Hacienda Pública, ofreciendo, por tanto, el concepto de Hacienda Pública dos perspectivas, una objetiva, referida al patrimonio del erario público, y otra subjetiva como titular de funciones públicas, concretamente, de la función financiera y de la función tributaria. Por tanto, continúa, "el interés tutelado por la norma es la

(3) Ayala Gómez, I. "Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria" op. cit., pág. 263.

(4) Rancaño Martín, M.A. "El delito de defraudación tributaria", Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A., Madrid 1997, págs. 40 y 41.

Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquélla de un contenido patrimonial".

Por su parte, en la jurisprudencia no existe un criterio uniforme. Con la limitación inherente a la escasez de pronunciamientos sobre este aspecto, podemos, no obstante destacar la existencia de dos líneas de pensamiento. Una de ellas señala que el bien jurídico protegido se identifica con la *función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático de Derecho* (SSTS de 27 de diciembre de 1990 y de 20 de noviembre de 1991). La STS de 15 de julio de 2002 establece que la respuesta penal trae su justificación en la necesidad de conferir *un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya protección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo*.

La segunda línea de pensamiento de nuestros más altos tribunales, alude a un bien de naturaleza patrimonial y así, la STS de 12 de marzo de 1985 establecía que el delito fiscal es de naturaleza socio-económica, atentando contra los intereses patrimoniales de carácter del Estado o de las entidades locales o autonómicas. Las SSTS de 3 de diciembre de 1991 y de 9 de marzo de 1993 hacían referencia al interés patrimonial del Erario Público y la STS de 28 de octubre de 1997 indicaba que el incumplimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público está presente en el tipo del injusto del delito de defraudación tributaria. Y apuntando en la dirección que señalaba Ayala Gómez, la STS de 18 de diciembre de 2000 establece que el bien jurídico protegido es el *patrimonio*

de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria. También, la STS de 10 de octubre de 2001 es especialmente clarificadora y precisa. Sostiene la misma que no constituye objeto de protección la recaudación fiscal total producida como consecuencia de la infracción de un deber genérico de contribución fiscal. Esta sentencia señala que “*se contempla como bien jurídico, en consonancia con la jurisprudencia y la teoría dominante, la recaudación completa de los impuestos particulares existiendo una necesidad lógica de remisión a los deberes que surgen de cada ley fiscal particular: el deber de pagar está condicionado en cada una de ellas por hechos imponibles diferentes, por ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios fiscales diversos*”.

Para Ayala Gómez (5), la referencia que hace la sentencia a los particulares y singulares *deberes, hechos imponibles y temporalidad de los ejercicios, plazos y calendarios*, se corresponde con la conformación de la relación jurídica y potestades y facultades tributarias que, en cada tributo permiten alcanzar la finalidad recaudatoria de manera exacta, completa y puntual.

En conclusión, podemos decir que, siendo indiscutible la naturaleza patrimonial del bien jurídico protegido, éste no puede referirse solo al patrimonio de la Hacienda Pública, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, sino que, en tanto que la Hacienda Pública es titular de funciones de carácter financiero y tributario, el bien jurídico se conecta con la función constitucional de los

(5) Ayala Gómez, I. “*Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria*” op. cit., pág. 263.

tributos, puesto que el delito fiscal está integrado -entre otros- por un elemento que supone un quebrantamiento de un deber fiscal (deber de declarar los ingresos) que tiene su reflejo constitucional en el artículo 31 de la Constitución, por lo que el bien jurídico protegido ha de ir referido, no solo al interés patrimonial de la Hacienda Pública en general, sino a la recaudación completa de cada impuesto en particular, por el deber que surge de cada ley fiscal particular que viene condicionado en cada una de ellas por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos, plazos de declaración y calendarios fiscales diversos.

3.- Análisis del tipo penal.

En primer lugar, y antes de analizar los requisitos del tipo penal, hay que hablar de una característica del delito fiscal, y es que éste constituye una norma penal en blanco, pues la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el texto de la ley penal. Para su delimitación es preciso acudir a la legislación tributaria, que se convierte en complemento necesario para la persecución y enjuiciamiento de los delitos fiscales por la jurisdicción penal, constituyendo el derecho sustantivo que debe tenerse en cuenta en la aplicación del derecho penal. Así se recoge en sentencias del Tribunal Supremo, como por ejemplo la sentencia núm. 1629/2001 de 10 de octubre, la núm. 872/2002 de 16 de mayo y la núm. 192/2006 de 1 de febrero, en la cual se afirma expresamente que constituye un elemento del tipo del delito, ese carácter de tipo penal en blanco, que requiere su complemento con la correspondiente ley fiscal. También la sentencia del

TS de 6 de octubre de 2006, vuelve a señalar que la descripción típica en el caso de este delito de defraudación tributaria encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, debiendo el juez penal acudir al campo administrativo “*para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos, de acuerdo con el artículo 7º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, como la determinación de la cuota tributaria, su cuantificación, etc...., pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia*” (FJ 3º.2).

Para Abelardo Delgado (6), esta naturaleza del tipo penal, debería descansar en tres principios. En primer lugar, si el tipo penal constituye una norma penal en blanco, su integración debe realizarse de acuerdo con el ordenamiento tributario, tal y como este ordenamiento viene entendiendo y aplicando en sede administrativa por los tribunales del orden jurisdiccional correspondiente, sin que pueda el juez penal hacer una reinterpretación del ordenamiento tributario que prescinda de este criterio sistemático. En segundo lugar, el carácter del tipo penal conduce, precisamente, a considerar los conceptos tributarios como jurídicos y propios de la labor del juez penal, no como conceptos técnicos extraños de derecho llamados a resolverse en sede de la prueba pericial. Corresponde al juez penal aplicar la ley tributaria a los efectos de integrar el tipo penal. Finalmente, dice este autor, no debería convertirse la aplicación del ordenamiento tributario en la cuestión central a debatir

(6) Delgado, A. “*Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria*” en Política fiscal y delito contra la Hacienda Pública: mesas redondas de derecho y economía, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 247 a 255.

para determinar la posible existencia de un delito. Esta existencia debería descansar más en la ocultación de hechos o negocios con trascendencia tributaria que en la interpretación del ordenamiento tributario, aunque esa interpretación haya dado lugar a ventajas fiscales discutibles, obtenidas por el contribuyente en aplicación que él mismo debe hacer del ordenamiento fiscal. Sería conveniente, pues, plantear la conveniencia de un mejor encaje entre la aplicación judicial del delito fiscal y la propia aplicación judicial del ordenamiento tributario, ya que el ordenamiento jurídico debe interpretarse sistemáticamente y ser visto como un todo armónico, y, por tanto, la jurisdicción penal no puede prescindir de la doctrina tributaria sobre el significado de la interpretación razonable de las normas tributarias en la autoliquidación del contribuyente, o sobre la trascendencia de este propio deber de autoliquidación.

Además de esta nota característica del delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco, los requisitos que exige este tipo penal son, según se detallan en la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid número 96/2009, de 20 de julio, “los siguientes:

- c)* Una conducta típica realizada bien por acción u omisión y dirigida a alguna de estas finalidades: la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de beneficios fiscales.
- d)* Un elemento subjetivo del injusto consistente en el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas; engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no solo el que

desfigura, tergiversa o manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino también quien, sabedor de la obligación de declarar impuesta en el artículo 31 de la CE, 35 de la Ley General Tributaria y de la Reguladora del Impuesto de que se trate, realiza la misma, si bien dejando de ingresar la mayor parte de lo debido, pues en este supuesto, el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la sentencia del TS de 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido.

- e) Un determinado resultado lesivo para el Fisco, pues siendo un delito de resultado requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo. El legislador exige, además, que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, supere una determinada cifra, 120.000 euros, siendo que si la cuota defraudada no alcanza ese montante la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolverse en un expediente sancionador incoado por la Administración de Tributos.”

En este sentido la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha seguido una línea oscilante, en cuanto a la naturaleza del delito de defraudación tributaria, si bien últimamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha dejado

claro que nos encontramos ante un delito esencialmente doloso, en el que el bien jurídico protegido conecta con la función constitucional de los tributos, sin que baste el mero impago del tributo, al ser necesaria una conducta consciente de elusión fiscal, que daría lugar a la defraudación requerida por el tipo definido legalmente.

Así, la Sala 2ª del Tribunal Supremo, en su sentencia 1505/2005, de 25 de noviembre, ha dejado dicho que el nacimiento del delito fiscal exige del sujeto activo del delito una defraudación, es decir “*una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina*”. En sentido parecido, la Sentencia número 192/2006, de 1 de febrero resume las características típicas del delito de defraudación tributaria en los siguientes términos:

“Pues bien, el delito fiscal en cuanto que se concreta en una elusión del pago de impuestos, se integra por dos elementos: a) un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos, se trata de un deber fiscal que tiene su reflejo constitucional en el artículo 31 de la Constitución y b) que esa omisión del deber lo sea con intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, y por tanto, como delito intencional, doloso, requiere el deseo de no tributar. A ello todavía se puede añadir un tercer elemento relativo a que como tipo penal en blanco que es el artículo 305, requiere su complemento con la correspondiente Ley fiscal -SSTS 539/2003 de 30 de abril, 1505/2005 de 25 de noviembre, ó 13/2006 de 20 de enero, entre otras-”.

Vemos cómo estas dos sentencias centran el elemento objetivo del delito en una conducta eminentemente dolosa que encierra ocultación de la realidad tributaria relevante. Al mismo tiempo, la segunda de estas

sentencias recuerda esa naturaleza de este delito como tipo penal en blanco que debe completarse con una necesaria remisión a la ley fiscal.

Antes de analizar cada uno de estos elementos, nos parece importante citar la Sentencia del Tribunal Supremo número 737/2006, de 20 de junio, que añade a estos elementos un elemento de mendacidad, y que dice textualmente:

“Para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/91, 20/11/91, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta defraudatoria. Y la sentencia luego añade que solo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos” (FJ 11).

A continuación vamos a ir analizando cada uno de estos elementos del tipo penal, a saber, la conducta típica o elemento objetivo, el elemento subjetivo y el resultado lesivo.

3.1 *La conducta típica*

Llamamos defraudación tributaria al delito tipificado en el artículo 305 del CP, considerado como el delito fiscal por antonomasia y al que en el lenguaje ordinario se suele identificar, sin más, como delito fiscal. Es además, el más común. El tipo correspondiente viene establecido en el citado artículo, cuyo primer párrafo dice lo siguiente:

“El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral 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 las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.”

La conducta típica consiste, pues, en defraudar a la Hacienda Pública, tanto por acción como por omisión, mediante alguna de las modalidades expuestas en el artículo 305 CP. Pero no basta una mera conducta defraudatoria, sino que es necesario ocasionar un perjuicio económico que ascienda a un mínimo de 120.000 euros.

Esta descripción plantea diversas cuestiones en cuanto al tipo objetivo y al tipo subjetivo que analizamos.

El tipo objetivo está compuesto por la realización de alguna de las conductas descritas en el artículo 305 CP, a saber, eludir el pago de tributos, dejar de ingresar cantidades retenidas o que hubiera debido retener o ingresar a cuenta, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de indebidos beneficios fiscales. El análisis de cada una de estas actuaciones exige la consideración de dos cuestiones: una, la posibilidad de su comisión omisiva e, incluso, del planteamiento de la cuestión de su naturaleza puramente omisiva, y, otra, si en la acción u omisión (según resulte del estudio anteriormente realizado) debe concurrir, junto con la mera realización de la conducta o con la omisión del acto debido, una “puesta en escena” o elemento engañoso.

En cuanto al tipo subjetivo, solo vamos a adelantar que es exigible el dolo y en ningún caso cabe la comisión imprudente. Una importante cuestión es el estudio del denominado ánimo defraudatorio, que normalmente es considerado como elemento subjetivo del injusto.

Centrándonos en el tipo objetivo, ya hemos señalado que el artículo 305 CP contempla una serie de modalidades que seguidamente estudiaremos, aunque previamente vamos a analizar las posibles formas de comisión.

3.1.1 Formas de comisión: Examen de la necesidad de la presencia de un elemento engañoso.

El actual Código Penal, desde la reforma de 1995, contempla la expresa posibilidad de la comisión del delito contra la Hacienda pública tanto por acción como por omisión. Con ello, se zanjaba la polémica doctrinal

referente a que algunos autores admitían la omisión como forma de comisión de este delito (7), mientras que otros (8) negaban esta posibilidad.

El Tribunal Supremo, no obstante, mantuvo en todo momento que el delito contra la Hacienda pública podía ser cometido mediante omisión (SSTS de 2 de marzo de 1988 y de 20 de noviembre de 1992), considerando típica la mera omisión: “*La defraudación tributaria consiste en la simple omisión del sujeto tributario*”.

Por su parte, el profesor Bacigalupo (9) entiende que en todo caso, en cualquiera de las manifestaciones del tipo (excepto en la obtención indebida de devoluciones) estamos ante una omisión y que se quebranta el deber de declaración tributaria. También para Esteban Solaz (10) el delito fiscal es un delito de omisión, un delito de infracción de un deber: este deber es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (artículo 31.3 de la CE), en particular con los tributos. Para este autor, la conducta típica en el delito fiscal puede consistir en una acción o en la mera omisión -la elusión del pago del tributo-. Sin embargo,

(7) González- Cuéllar García, A. en “*Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*”, en Cuadernos de Derecho judicial: Empresa y derecho penal (I), de 1998, pág. 30, editado por Consejo General del Poder Judicial, cita a Martínez Pérez, C. en *Comentarios a la legislación penal*, vol. II, Edersa, 1986, pág. 251.

(8) González- Cuéllar García, A. en “*Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*”, op. cit., cita a Boix Reig, en *Los delitos contra la Hacienda Pública*, 1987, pág. 88.

(9) Bacigalupo Zapater, E. “De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”, en AA.VV., Código Penal, doctrina y jurisprudencia, Ed. Trivium, Madrid, 1997, pág. 3.095 y ss.

(10) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal, aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 3.

señala, más compleja resulta la cuestión de cómo se cumplimenta el desvalor de la modalidad omisiva, ya que admite diversas respuestas, surgiendo así las llamadas “teoría del engaño” y “teoría de la infracción del deber”, que analizamos a continuación.

Para los partidarios de la teoría de la infracción del deber, el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber que sólo requiere para su comisión la infracción de las normas tributarias que establecen la obligación del pago de los tributos y la superación de la cuantía mínima establecida en el tipo (en la actualidad ciento veinte mil euros).

Esta teoría tiene su origen en un artículo de Gimbernat (11) publicado en 1.986 por el Consejo General del Poder Judicial en el que exponía una serie de consideraciones sobre el delito fiscal y, en concreto, sobre su posible realización omisiva. Después de afirmar que “el término defraudar quiere decir únicamente perjuicio patrimonial”, concluía lo siguiente: “El delito fiscal pertenece en realidad a la categoría de los llamados delitos que consisten en la infracción de un deber, que vienen caracterizados porque en ellos se ha elevado a la categoría de injusto criminal la mera lesión de un deber extrapenal”.

Con posterioridad otros autores insistieron en la aplicación de esta categoría dogmática al delito fiscal. De entre ellos destaca Bacigalupo Zapater que entiende que la simple omisión es suficiente para

(11) Gimbernat Ordeig, Enrique, “*Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual*”, en VV. AA. *Nuevas formas de delincuencia*, Madrid 1986, CGPJ, número especial IX, págs. 351-357.

cometer el delito, y en un artículo sobre el nuevo delito fiscal publicado en 1995 sostenía la naturaleza de delito de omisión del delito fiscal y derivaba de tal concepción la siguiente consecuencia: “Las conclusiones que se derivan del carácter dogmático básico de los delitos de omisión, es decir, de su naturaleza de delitos de infracción de deber, dado que su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción. En el caso del delito fiscal el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, a la defraudación, es el de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (artículo 31.3 CE), en particular con los tributos” (12). En esta misma línea coincide el magistrado Esteban Solaz, como señalábamos al inicio.

Esta teoría de la infracción del deber, ha sido acogida por numerosas sentencias del Tribunal Supremo, destacando el carácter omisivo del tipo de delito y la innecesariedad del engaño. Así por ejemplo, en STS de 2 de marzo de 1988 y STS de 20 de noviembre de 1992 señala que “*la defraudación tributaria consiste en la simple omisión del sujeto tributario, cometiéndose el delito, aunque en la omisión no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso*”. Más recientes son la STS 44/2003 de 3 de abril, que lo expone de la siguiente forma: “*El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la elusión de tributos que es esencialmente un comportamiento omisivo. Y ese comportamiento se realiza cuando se omiten u ocultan deliberadamente en la declaración datos relevantes determinantes de la cuota inferior a la que procedería con*

(12) Baicalupo Zapater, E. “*El nuevo delito fiscal*”, Actualidad Penal, número 45/4 de 10 de diciembre de 1995.

los datos correctos”, o la STS 751/2003 de 28 de noviembre, según la cual: “*El delito fiscal, como se infiere en su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scène o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva*”. Idéntica doctrina recoge la STS 1590/2003 de 22 de abril de 2004, dictada en el llamado *caso Intelhorce*, adscribiéndose a esta teoría de la infracción del deber las SSTS de 2 de julio de 2002, 3 de abril de 2004 y 19 de mayo de 2005, cuyos fallos han venido a preconizar que el delito de defraudación tributaria consiste en la mera elusión del pago de los tributos por encima del umbral típico, prescindiendo de toda referencia a las características de la conducta de modo que hacen desaparecer del tipo, el verbo defraudar.

En suma, esta línea doctrinal y jurisprudencial rechaza que el delito fiscal requiera la concurrencia de engaño, ocultación o fraude. De hecho, los elementos fundamentales de la teoría de la infracción del deber son la exclusión del engaño en el delito fiscal, la equiparación de “defraudación” a “perjuicio patrimonial” y la reducción del desvalor de acción a la simple conciencia de la contravención de la norma extrapenal. Y el argumento empleado para excluir el engaño del delito fiscal es que éste no constituye una modalidad de estafa, por lo que no es necesario que concurra ninguna forma de *mise en scène*, ni que se induzca a error a la Administración Tributaria.

No obstante, frente a esta teoría, tradicionalmente doctrina y jurisprudencia han considerado, a partir del verbo típico “defraudar”, que para que exista delito fiscal es necesario que el obligado tributario lleve a cabo una maquinación tendente a ocultar la realidad económica y a engañar a la Administración., denominándose a esta interpretación tradicional que exige la presencia de engaño, fraude, maquinación o artificio, la “teoría del engaño”. Así lo expone Rodríguez Mourullo (13): “El núcleo del tipo está expresado por el verbo rector defraudar. Defraudar equivale, desde el punto de vista jurídico-penal, a causar un daño patrimonial injusto, a través de una mendacidad, astucia o artificio”. Y añade más adelante: “Frente a otros posibles comportamientos lesivos de intereses tributarios, el fraude se caracteriza porque el agente mediante maniobras maliciosas (maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones, disimulaciones, etc.) induce a error. No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera *mise en scène* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria”.

Para los seguidores de esta teoría, es necesario que la acción o la omisión supongan una “puesta en escena”, en otras palabras, que tenga una capacidad engañosa para defraudar a la Administración tributaria. Por ello, la declaración incorrecta cuando carece de tal condición, no es susceptible de integrar el tipo delictivo. El engaño va necesariamente unido a la ocultación o manipulación de datos económicos relevantes, según establece la STS de 12 de marzo de 1985: “*lo trascendente a efectos*

(13) Rodríguez Mourullo, G.: “*El nuevo delito fiscal*” en Comentarios a la legislación penal II, Madrid 1983, Ed. Revista de Derecho Privado, págs. 251 a 293.

punitivos no es impagar impuestos, sino ocultar o desfigurar las bases tributarias”, y según las SSTs de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986: “*lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente*”, y las SSTs de 28 de junio y 20 de noviembre de 1991 y las de 9 de marzo y 31 de mayo de 1993 destacan que “*es necesario un elemento de mendacidad, ocultación de bases tributarias y comunicación de datos incompletos*” y que “*lo que define al delito es la ocultación de las bases tributarias o hechos imponible que impiden la correcta cuantificación de la deuda*”. Más recientemente, para la STS de 25 de noviembre de 2005: *defraudar implica al menos una maniobra de ocultación.*

La doctrina partidaria de esta teoría (Rodríguez Mourullo, Bajo, Martínez-Buján, Boix) ha venido interpretando que el comportamiento típico entrañaba la utilización, por el autor, de un engaño con capacidad de inducir a error a la Hacienda Pública, y ha ido desarrollando -de manera explícita e implícita- el requisito de la idoneidad de la conducta para causar el perjuicio y que, evidentemente, entraña el incumplimiento de los deberes impuestos al autor-contribuyente por la normativa tributaria (14). Así, frente al argumento empleado por los defensores de la teoría de la infracción del deber que señalaban para excluir el engaño del delito fiscal, que éste no constituye una modalidad de estafa, por lo que no es necesario que concurra ninguna forma de *mise en scène*, ni que se induzca a error a la Administración Tributaria, los partidarios de la teoría

(14) cita de Ayala Gómez, I. “*Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria*” en Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: mesas redondas derecho y economía, Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2007, págs. 257 a 267.

del engaño, sostienen que resulta evidente que el hecho de que se exija la concurrencia de “engaño” o de “fraude”, no significa en modo alguno que se equipare el delito fiscal a la estafa, ni que se exija que el perjuicio proceda directamente de un error causado al sujeto pasivo ni menos aún de un acto de disposición realizado por éste. Así lo exponen Moreno Canoves/Ruiz Marco: “En la naturaleza misma del comportamiento defraudatorio anida incontrovertiblemente un componente de engaño, de ardid, de maquinación, sin el cual la acción de defraudar carece de significado. Lo dicho no supone trasladar miméticamente al injusto fiscal el concepto de engaño (y consiguiente error) construido a los efectos del delito de estafa, entre otras razones, porque a diferencia de lo que sucede en el artículo 248 del Código Penal, no son estos los términos utilizados en el tipo de defraudación tributaria” (15).

Está claro, por tanto, que para los partidarios de la teoría del engaño, la existencia de este elemento, no significa que tenga que ser necesariamente comparable con el engaño exigido para el delito de estafa, aunque en alguna sentencia lo equipare, como es la STS 13/2006 de 20 de enero (ponente E. Bacigalupo): *“El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico del engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si*

(15) Moreno Canoves, A. y Ruiz Marco, F. “Delitos socioeconómicos”, Edijus, 1996, pág. 428, Cita de Alonso Gallo, J. “La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal”, op. cit., pág. 3.

fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes ha admitido también la comisión del engaño por omisión. En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así.” (Fundamento jurídico noveno).

Así pues, como decíamos al inicio de este apartado, si bien la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha seguido una línea oscilante, en cuanto a la naturaleza del delito de defraudación tributaria, optando en algunas ocasiones por la teoría de la infracción del deber, últimamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha dejado claro que nos encontramos ante un delito esencialmente doloso, en el que el bien jurídico protegido conecta con la función constitucional de los tributos, sin que baste el mero impago del tributo, al ser necesaria una conducta consciente de elusión fiscal, que daría lugar a la defraudación requerida por el tipo definido legalmente.

Así, podemos destacar las más recientes sentencias de la Sala 2ª del Tribunal Supremo, como por ejemplo la sentencia 1505/2005, de 25 de noviembre, que señala que el nacimiento del delito fiscal exige del sujeto activo del delito una defraudación, es decir “*una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina*”. En sentido parecido la Sentencia número 192/2006, de 1 de febrero resume las características típicas del delito de defraudación tributaria en los siguientes términos:

“Pues bien, el delito fiscal en cuanto que se concreta en una elusión del pago de impuestos, se integra por dos elementos: a) un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos, se trata de un deber

fiscal que tiene su reflejo constitucional en el artículo 31 de la Constitución y b) que esa omisión del deber lo sea con intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, y por tanto, como delito intencional, doloso, requiere el deseo de no tributar. A ello todavía se puede añadir un tercer elemento relativo a que como tipo penal en blanco que es el artículo 305, requiere su complemento con la correspondiente Ley fiscal -SSTS 539/2003 de 30 de abril, 1505/2005 de 25 de noviembre, ó 13/2006 de 20 de enero, entre otras-”

Vemos cómo estas dos sentencias centran el elemento objetivo del delito en una conducta eminentemente dolosa que encierra ocultación de la realidad tributaria relevante. Al mismo tiempo, la segunda de estas sentencias recuerda esa naturaleza de este delito como tipo penal en blanco que debe completarse con una necesaria remisión a la ley fiscal.

También podemos destacar la Sentencia del Tribunal Supremo número 737/2006, de 20 de junio, que añade a estos elementos un elemento de mendacidad, y que dice textualmente:

“Para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/91, 20/11/91, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributaria o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta defraudatoria. (La sentencia en este caso concreto excluye la existencia de delito respecto de unos

gastos deducidos por considerar que hay ausencia de engaño o de una conducta realmente mendaz).Y la sentencia luego añade que *solo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos*” (FJ 11).

De igual manera, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en idéntico sentido, manifestando que *“no cabe sustentar condenas penales únicamente por la conducta consistente en dejar de ingresar, castigando a los sujetos infractores de una manera objetiva, por el simple resultado o sin culpa”* (16).

Mención especial merece la más reciente de las sentencias del Tribunal Constitucional número 57/2010 de 4 de octubre, que se refiere a los elementos del delito fiscal cuando dice en su fundamento jurídico séptimo, que en *“el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto”*.

Así pues, en palabras de Pascual Sala Sánchez (17), y compartimos estas opinión, la merma de los ingresos a la Hacienda Pública no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el

(16) SSTC 76/1990 de 26 de abril; 246/1991 de 19 de diciembre; 120/1994 de 25 de abril; 272/1994 de 17 de octubre; 103/1995 de 3 de julio; 133/1995, de 25 de septiembre, y 57/2010 de 4 de octubre.

(17) Sala Sánchez, P. *“Algunas cuestiones problemáticas actuales en la aplicación del Derecho Tributario”*, VII Congreso Tributario AEDAF, Madrid 2011, pág. 474.

tipo penal de defraudación, pues a la existencia del resultado lesivo, debe acompañarle el elemento intencional del engaño.

3.1.2 Modalidades.

El tipo legal del artículo 305 CP contempla las siguientes modalidades de defraudación:

- a) *La elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie.*

La primera conducta contemplada en el artículo 305 CP consiste en la elusión del pago de tributos. La palabra “elusión” quiere decir “evitar algo con astucia o maña” (18). Aplicado al delito que estudiamos supone el impago del tributo. Relacionado con lo ya explicado anteriormente, estaremos en presencia de una elusión del tributo cuando se omite la declaración y el pago. Mientras que en los casos de declaraciones incorrectas, dependerá del contenido de éstas, para poder conocer si existe esa “astucia” o “maña” que configura la elusión.

Por lo que respecta al concepto de tributo habrá que entender, a estos efectos, tanto las tasas, como las contribuciones especiales y los impuestos, de conformidad con el artículo 2.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Se excluye cualquier otro concepto (intereses, recargos o sanciones), aun siendo encuadrable en el de deuda tributaria, según el artículo 58 de la LGT. La diferencia entre ellos reside en que

(18) Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 21ª. Ed. Madrid 1999.

mientras en el hecho imponible de las tasas y de las contribuciones especiales se integra siempre la realización de una actividad administrativa, en el hecho imponible del impuesto dicha actuación administrativa no existe. En este sentido se expresa el artículo 2.2. c): “Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

La diferencia, en palabras de González-Cuéllar (19), reside en la existencia de una actividad administrativa como presupuesto de la obligación de pago, que nunca se produce en los impuestos. Por su parte, la diferencia entre la tasa y la contribución especial reside en que en la primera la actuación administrativa está encaminada a la solución de problemas individuales (expedición de una tasa académica, etc...); mientras que la contribución especial es consecuencia de una actividad administrativa que desea satisfacer el interés general (aunque al mismo tiempo produce un beneficio especial a unos ciudadanos concretos, por ejemplo: alumbrado público, instalación de alcantarillado, etc.) (20).

Por cantidades retenidas o que se hubieran podido retener hay que entender las que deban ser ingresadas por aquellas personas que se hallan obligadas por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente (artículo 37 de la Ley 58/2003, General Tributaria, artículo 98 de la Ley

(19) González-Cuéllar García, A. en “*Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*”, op. cit., pág. 34.

(20) Vid. por todos, Caballero Gea, J.F. “*Licencias, tasas e impuestos municipales. Síntesis y ordenación de la doctrina de los Tribunales*”, Ed. Dykinson, 2ª edición 2003.

18/1991 de 6 de junio del IRPF, y artículo 146 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades).

De esta manera, al incluir expresamente las retenciones, señala Martín Queralt (21), se pone fin a una disputa que había existido anteriormente en doctrina y jurisprudencia. La evasión del cumplimiento de pagos por retenciones, si alcanza los 120.000 euros y se reúnen los restantes elementos de la conducta requeridos por el tipo, será considerada delito fiscal, imputable a título de autor al retenedor que incumplió sus deberes.

Es importante destacar, continúa este autor, que se equiparan la falta de ingreso de las retenciones efectivamente practicadas con el de aquellas no practicadas. Se trata de dos comportamientos de diferente gravedad: una cosa es el empresario de la economía sumergida, que paga los salarios sin retenciones, y otra el de aquel otro que paga descontando la retención por IRPF, y luego se apropia de las cantidades retenidas y no las ingresa, ni las declara a Hacienda. Hasta la reforma del Código en 1995, se discutía si la primera de las conductas era encajable en el tipo de elusión del pago del tributo. La segunda, en cambio, no era considerada delito fiscal, pero sí delito de apropiación indebida (sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña de 2 de mayo de 1983, SSTS de 25 de septiembre de 1990 y de 3 de diciembre de 1991 y el informe de la Dirección General de Inspección de Financiera y Tributaria de 11 de diciembre de 1986), con independencia de la cantidad. Tras la reforma

(21) Martín Queralt, J. en “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, cap. 16 en Curso de Derecho financiero y tributario, 20ª ed. Madrid; Tecnos 2009, pág. 397.

de 1995, ambas conductas reciben el mismo trato, como delito del artículo 305, defraudación tributaria, pues el tipo habla de elusión del pago de tributos o de cantidades *retenidas o que se hubiesen debido retener*.

El artículo 305 incluye también el impago de ingresos a cuenta de retribuciones en especie (artículo 37.1 de la Ley 48/2003 General Tributaria).

b) La obtención indebida de devoluciones.

Con la tipificación expresa de la obtención indebida de devoluciones como delito contra la Hacienda Pública se han despejado definitivamente las dudas relativas a su posible incriminación a título de delito de estafa que existían con anterioridad a la nueva regulación. Para Esteban Solaz (22), debe tratarse de devoluciones reales, es decir, de cantidades que previamente se hayan ingresado en la Hacienda Pública. Cuando se aparenta que ha habido ingresos y se obtienen devoluciones (el mecanismo defraudatorio es de tal naturaleza que permite obtener esas cantidades no ingresadas), este autor entiende que estaremos ante un delito de estafa.

Sin embargo otros autores consideran que en ambos casos estamos ante un delito de defraudación tributaria; así Martín Queralt explica que la obtención indebida de devoluciones consiste en la alteración, falsedad u ocultación por parte del sujeto de datos consignados en las

(22) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 4.

declaraciones fiscales, con la finalidad de hacer surgir el derecho a que la Hacienda Pública le devuelva las cantidades satisfechas por él (o pretendidamente satisfechas) en concepto de impuestos (23). Para este autor, la diferencia con la simple elusión de tributos radica, en que en la obtención indebida de devoluciones, por ejemplo, devolución de retenciones en el IRPF, existe un plus en el resultado, puesto que se provoca una salida de caja de la Hacienda, una disposición de fondos en beneficio del defraudador. Aunque lo que impone la lógica en estos casos, continúa Martín Queralt, es considerar el comportamiento en su conjunto como dos partes de una misma acción. El matiz, dice, es importante a efectos del cómputo del tope de los 120.000.euros, pues quien debiendo presentar una autoliquidación con ingreso, por importe de 70.000 euros, presenta una con devolución de 60.000 euros, y obtiene que se le abone ésta, está cometiendo una sola defraudación por importe de 130.000 euros, punible como delito, y no dos defraudaciones, una de 70.000 euros y otra de 60.000 euros, sancionables cada una como infracción tributaria (24).

En mi opinión, en ambos casos, tanto si se trata de cantidades previamente ingresadas, como si se aparenta que ha habido ingresos, nos encontramos ante el tipo del delito de defraudación tributaria, y no ante un delito de estafa, pues el propio vocablo "indebida", lleva implícita, como decía Martín Queralt, que la obtención de la devolución se ha realizado mediante alteración, falsedad u ocultación de datos en las declaraciones fiscales, de tal forma que, entendemos, que tanto si se ha

(23) Cita de González-Cuéllar García, A. en *“Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”*, op. cit., pág. 38.

(24) Martín Queralt, J. en *“Delitos contra la Hacienda Pública”*, op. cit., pág. 397.

efectuado ingreso, como si se ha aparentado efectuarlo y no se ha hecho, ambos supuestos, quedan incluidos dentro del artículo 305 CP, ya sea de una o de otra forma.

c) Disfrute indebido de beneficios fiscales.

Podríamos definir esta conducta en términos de González-Cuellar como la alteración o falsificación de las circunstancias relevantes para beneficiarse de un tratamiento favorable en la liquidación de su obligación tributaria (25).

Respecto al concepto de beneficio fiscal, nos dice Esteban Solaz (26), que se incluyen toda clase de deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones; si bien hay que tener en cuenta que las subvenciones, desgravaciones y ayudas quedan fuera del concepto de beneficio fiscal a los efectos del artículo 305, ya que constituyen el efecto específico de la conducta tipificada en el artículo 308 (comúnmente denominado fraude de subvenciones) (27) .

Este autor entiende que esta modalidad podía haberse omitido, pues considera que quien disfruta indebidamente de beneficios fiscales, en

(25) González-Cuellar García, A. en “*Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*”, op. cit., pág. 38

(26) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 4.

(27) Artículo 308 Código Penal: “1. El que obtenga desgravaciones o ayudas de las Administraciones Públicas de más de ciento veinte mil euros, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.”

realidad lo que está haciendo es eludir el pago de tributos debiendo quedar incluida en la primera de las conductas analizadas. En este sentido Martín Queralt señala que es difícil encontrar un elemento diferencial entre el beneficio fiscal y la simple elusión del pago, pues resulta evidente que mediante el disfrute ilícito de un beneficio fiscal, se causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública, pero dicho daño no se distingue del que se causa con la omisión de ingresos, puesto que, en definitiva, la aplicación de un beneficio fiscal al que no se tiene derecho dará lugar, precisamente, a una falta total de ingreso o a un ingreso inferior al debido. Un caso, nos dice, podría ser el de quien, en los supuestos excepcionales de catástrofe, que suelen ir acompañados de medidas de socorro, como la condonación por ley de determinadas deudas tributarias, se las apaña para disfrazar su caso de manera que le permita beneficiarse del beneficio de la condonación (28).

En mi opinión, creo que sí que se trata de conductas diferentes, tal y como las recoge el Código Penal (elusión de tributos, obtención indebida de devoluciones y disfrute indebido de beneficios fiscales) tal y como han quedado definidas anteriormente, aunque evidentemente todas ellas tienen como resultado un daño patrimonial para la Hacienda Pública, ya sea por falta de ingreso, como por un ingreso inferior al debido.

(28) Martín Queralt, J. en “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, op. cit., págs. 397 y 398.

d) Los incrementos no justificados de patrimonio.

Si bien este concepto no se detalla expresamente en el tipo del artículo 305 CP, resulta obligado referirse a las “ganancias patrimoniales no justificadas”, dado que el legislador ha decidido que estos incrementos o ganancias no justificadas formen parte de la configuración legal de renta a efectos del impuesto que los grava. Se encuentran definidos por las normas tributarias, entre otras, en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes del Impuesto de Sociedades, sobre renta de no residentes y sobre patrimonio:

“ Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción”.

Vamos a analizar a continuación estas ganancias injustificadas en el Derecho Tributario y en el Derecho Penal.

a') En Derecho Tributario

En Derecho Tributario los incrementos de patrimonio no justificados, tal y como ha dicho Simón Acosta (29), “son una institución jurídica en virtud de la cual se da el tratamiento de renta gravable en el IRPF (y en su caso en el IS) a los elementos patrimoniales poseídos por el contribuyente que no se corresponden con las fuentes de financiación aparentemente disponibles para adquirir tales bienes”.

En palabras de Alonso González, si se aprecia una riqueza patrimonial de magnitud desproporcionada en relación con los ingresos de un sujeto, se entiende que el importe de renta preciso para la adquisición de aquella es renta no declarada que aflora tiempo después de su generación, precisamente a partir de los elementos patrimoniales en los que ha venido a transformarse (30).

La institución jurídica de los incrementos de patrimonio -según el TEAC en Resolución de 8 de septiembre de 1993- “se establece como un elemento esencial de cierre que trata de evitar en lo posible que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiestan o afloran”.

(29) Acosta, S. en “*Los incrementos no justificados de patrimonio*”, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 13.

(30) Alonso González, L. M. en “*Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave*”, op. cit., pág. 12.

Mayoritariamente, continúa Alonso González, doctrina y jurisprudencia consideran que dicha institución recurre a una técnica presuntiva dirigida a liberar a la Administración de la carga de la prueba en la demostración de la realización del hecho imponible. De tal manera, y siguiendo a Serra Domínguez (31), deberá distinguirse:

- a. Una afirmación base, que denominaremos indicio y que viene introducida por los medios de prueba.
- b. Una afirmación presumida, afirmación consecuencia o afirmación resultado, que se deduce de la afirmación base con arreglo al principio de normalidad.

El enlace entre ambas afirmaciones responde a máximas de experiencia comunes que el Código Civil recogía como reglas de criterio humano en el artículo 1253, hoy sustituido por el actual artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (32).

Al margen de los diversos cambios legislativos habidos en las leyes del IRPF y del Impuesto de Sociedades, se puede afirmar, nos dice Alonso González, que en los incrementos de patrimonio no justificados, o, si se prefiere, ganancias patrimoniales no justificadas, la afirmación base viene dada por la constatación de la existencia de los elementos patrimoniales

(31) Cita de Alonso González, L. M. en “*Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave*”, op. cit., pág. 12.

(32) Artículo 386.1 LEC: “*A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano*”.

cuyo valor no guarda correspondencia con las rentas declaradas por su titular. A partir de ahí se presume que su origen son otras rentas pretéritas no declaradas. Esa es la afirmación consecuencia o resultado.

El mecanismo se cerrará con una segunda presunción dirigida a ubicar en el tiempo, en un periodo no prescrito, el devengo de las rentas que se presumen ocultadas.

Una y otra presunción deben conceptuarse como presunciones “*iuris tantum*” (33), de lo cual se deduce la enorme importancia que tiene para cada una de las partes implicadas, Administración y administrado, la prueba de unos y otros elementos. Así, a la Administración interesará probar la realidad de los elementos patrimoniales aflorados, mientras que al administrado le convendrá probar, entre otros extremos, la pertenencia de las rentas descubiertas a periodos prescritos o la posesión de fondos declarados de suficiente entidad como para justificar la adquisición de aquellos elementos patrimoniales.

Precisamente será este punto, la prueba de determinados hechos clave en el mecanismo presuntivo, donde la justicia penal va a poner el acento. Cuando nos encontramos ante un delito contra la Hacienda Pública, dice este autor, vamos a pasar, de tomar en consideración el mecanismo presuntivo, para calcular, liquidar unas determinadas rentas, a servirnos del mismo mecanismo con una finalidad distinta: delimitar una conducta sobre la cual se sustenta la comisión de un delito. Se tratará, en suma, de probar el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública (SAP Barcelona de 13 de septiembre de 2000).

(33) Vid. por todos, Eseverri Martínez, E., *Incrementos de Patrimonio no Justificados como presunción iuris tantum*, Crónica Tributaria, nº: 75, 1995, págs. 119-125.

b') En Derecho Penal

Los incrementos no justificados de patrimonio se encuentran en la base de un buen número de delitos contra la Hacienda Pública. De tal manera que los tribunales penales han tenido la oportunidad de pronunciarse en numerosas ocasiones en relación a los mismos, con lo que cabe hablar de una corriente jurisprudencial asentada en unos puntos esenciales:

1.- Se admite que el mecanismo se sustente sobre dos presunciones “*iuris tantum*”, una relativa al descubrimiento de renta no declarada a partir de los elementos patrimoniales en los que se ha transformado aquella, y otra de carácter temporal; se tratará de probar suficientemente que se ha producido la obtención y ocultación de rentas imponibles en un determinado contexto temporal y para ello hay que acreditar con carácter previo, el hecho base o indicio de ambas presunciones: “la existencia de elementos patrimoniales cuya financiación no aparezca justificada con la renta declarada por el contribuyente” (STS de 17 de noviembre de 1999).

2.- Hay que tener presente la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional acerca de los requisitos que deben cumplirse para que la prueba de presunciones o indicios tenga virtualidad como prueba de cargo en la que sustentar una sentencia condenatoria. Aquí se extrema el rigor porque se quiere evitar vaciar de contenido el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Por ello, para que por esta vía indirecta se llegue a la convicción sobre la culpabilidad de un sujeto, se

demanda una pluralidad de indicios. “Un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que indica, aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en la misma dirección, puede convertirse en una prueba inequívoca - y en su caso, en prueba de cargo - en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el “hecho-consecuencia” y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad del hecho. Esta certeza, dice la STS de 17 de noviembre de 1999, “única en la que puede descansar una declaración de culpabilidad que sea respetuosa con el derecho que a todos reconoce el artículo 24.2 CE, no puede normalmente tener su origen en un solo indicio, siempre equívoco, porque lo característico de la equivocidad es la inseguridad de su significado”.

Los indicios, por sí solos, anota Fenech (34), “no pueden constituir un “*thema probatum*” o hecho base del que pueda establecerse como cierto el hecho presunto o “*thema probando*”: la relación se establece entre una serie o conjunto de hechos, de una parte, que son los indicios, y un solo hecho de la otra parte, y únicamente cuando todos los indicios convergen sobre este otro hecho puede este admitirse como cierto.”

3.- Los indicios, además de ser plurales, han de estar absolutamente acreditados para que “de ellos fluya de manera natural, conforme a la lógica de las reglas de la experiencia humana, las consecuencias de la participación en el hecho delictivo” (SAP Barcelona de 13 de septiembre de 2000).

(34)Fenech, M. en “*El proceso penal*”, Ageda, Madrid 1982, pág. 125.

4.- La prueba indiciaria, por último, no puede ser confundida con la prueba indirecta. En ésta última se da por probado un hecho por ser consecuencia de otro que se ha acreditado con otras pruebas. En la prueba indiciaria de un hecho acreditado se hace derivar una consecuencia, que es habitual aunque no segura. Sobre la base de esta distinción el tribunal penal ha rechazado que unos billetes de lotería no puedan ser prueba del origen de un incremento de patrimonio, falto de justificación a juicio de la Administración Tributaria, dado que ésta no ha llegado a probar suficientemente que la adquisición se hizo con posterioridad al sorteo en el que resultaron premiados y precisamente para justificar los ingresos en cuestión (SAP Albacete de 20 de marzo de 2002).

Esta doctrina, dice Alonso González (35), recorta en gran medida el efecto liberatorio que en materia probatoria tiene para la Administración Tributaria el instituto de las ganancias patrimoniales no justificadas. No se admite, sin más, que acreditado el hecho base se pueda llegar al hecho consecuencia ante el mero silencio del administrado. El principio acusatorio que rige el proceso penal, la relevancia que se concede a las pruebas y, desde luego, el respeto al principio de presunción de inocencia, imponen una serie de matices a la presunción que pueden terminar por desvirtuarla. Así, se exigirá de la Administración no sólo la acreditación de los bienes o elementos patrimoniales aflorados, sino también que pruebe el origen de las rentas, que las ubique en un

(35) Alonso González, L. M. en “*Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave*”, op. cit., pág. 13.

determinado ejercicio fiscal, que certifique que se trata de rentas gravables, que existe una finalidad defraudatoria, etc., si bien puede llegar a la acreditación mediante la indicada pluralidad de indicios (STS de 30 de octubre de 2001). Estos indicios, en cualquier caso, deberán resistir su contraste con las pruebas que en su favor aporte al proceso el acusado. Y si éste ofrece una “explicación alternativa mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado” (STS de 21 de diciembre de 2001 y de 16 de mayo de 2002).

Como se ve, el nivel de exigencia en cuanto a la justificación del origen de los elementos patrimoniales es para el administrado muy inferior en el plano penal respecto del plano tributario.

El nivel de exigencia del tribunal penal, continúa Alonso González, puede así suponer para la Administración Tributaria, que deba acreditar una serie de extremos de cuya prueba, sin embargo, se encuentra exonerada en el ámbito administrativo tributario. La presunción legal establecida en las leyes tributarias de renta, experimenta una devaluación notable al enfrentarse a unos criterios mucho más estrictos en materia de prueba. Como dice el Tribunal Supremo, “en la medida en que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio” (STS de 30 de octubre de 2001).

Consecuencia de esta previsión legal con la que se configura la presunción fiscal *iuris tantum*, es la condena por delito fiscal de nuestros Tribunales, pudiendo citar: la STS de 21 de diciembre de 1999, recurso 1174/98 (*caso Roldán*) que condena a varios acusados por delito fiscal al acumular un importante patrimonio a consecuencia de actividad delictiva que no reflejó en sus declaraciones de IRPF, e incluso se obtuvieron devoluciones. Textualmente dice la referida sentencia lo siguiente:

“...consistentes en defraudar a la Hacienda Pública las cuotas tributarias correspondientes a su efectivo nivel de ingresos, procedente de una pluralidad de fuentes que incluye tanto ingresos derivados de actividades lícitas como otros derivados de modo directo o indirecto de actividades ilícitas anteriores” (FJ trigésimo primero).

“...y asimismo como ocultación a la Hacienda Pública del provecho obtenido. Por el contrario, en el supuesto actual la sanción por los delitos contra la Hacienda Pública se fundamenta en la defraudación derivada de formular declaraciones negativas, con reclamación de devolución, por parte de quien disfrutaba de un enorme patrimonio inmobiliario y mobiliario oculto, así como de unos inmensos ingresos obtenidos de una amplia pluralidad de fuentes, en parte lícitas, en parte directamente ilícitas, en parte indirectamente ilícitas, es decir procedentes de la reinserción de ganancias ilícitas y en parte procedentes de actividades, que podrían haber sido ilícitas pero no han sido enjuiciadas en este proceso, realizadas en una época anterior a los períodos fiscales analizados”(FJ trigésimo quinto).

“...defraudó por idénticos procedimientos a la Hacienda Pública en su declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el año 1992», añadiéndose que en tal declaración se ocultaron a la Hacienda Pública rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, así como incrementos de patrimonio no justificados, mediante los cuales logró eludir el pago de 69.182.144 de pesetas, detallándose en el relato fáctico los rendimientos de capital mobiliario e incrementos patrimoniales superiores al centenar de millones de pesetas que, según consta en el hecho probado, dieron lugar a una cuota a ingresar de 73.562.358 de pesetas y a la cuota defraudada ya señalada. En consecuencia existe la suficiente base fáctica para la apreciación del delito que se cuestiona” (FJ quincuagésimo tercero).

También cabe destacar la STS número 1807/2001, de 30 de octubre (caso Pascual Estivill), que contempla el supuesto de abonos en cuentas corrientes e inversiones en activos financieros que no se correspondían con la situación financiera del acusado. Textualmente la sentencia señala, en su fundamento jurídico décimo, una amplia descripción de los incrementos no justificados de patrimonio:

“A tenor del artículo 49 de la Ley 18/1991, tienen la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes y derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo. Tal afirmación no es presunción, sino descripción normativa que la Ley tributaria realiza a efectos de conceder la calificación de renta a tales incrementos patrimoniales. Que tales

incrementos son injustificados no puede presumirse, sino que tiene que venir probado por las acusaciones. Ahora bien, a continuación la Ley realiza dos presunciones, una sustantiva y otra temporal: por la primera, se consideran tales ingresos como renta en la base liquidable regular; por la segunda, se supone que tienen la consideración de renta dentro del período impositivo respecto del que se descubran.

Desde hace años, nuestra jurisprudencia ha declarado que para la detección del *animus defraudatorio* ha de hacerse mediante *ficta concludentia* o juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos y posteriores que corresponde decidir al juzgador (SSTS 27 de diciembre de 1990, 3 de diciembre de 1991 y 24 de febrero de 1993). Y en relación con la materia que tratamos, la sentencia de 17 de noviembre de 1999, declara que tales incrementos no justificados de patrimonio han sido objeto de atención por la doctrina y jurisprudencia, especialmente en relación con el principio constitucional de presunción de inocencia. Toda presunción parte de un hecho cierto -indicio o base- del que se infiere otro -hecho presunto o consecuencia- por medio de un razonamiento construido conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia. Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen, pues, el hecho cierto, base o indicio. Probado ese indicio, precisa la sentencia citada, «el legislador libera a la Administración de demostrar que efectivamente, en ese tiempo, se han obtenido rentas gravables que no se han declarado a Hacienda».

Hoy el artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sustituyendo al antiguo artículo 1253 del Código Civil, lo expresa de forma clara: a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Ahora bien, la sentencia que aplique tal técnica probatoria deberá contener, como ya exigía la jurisprudencia, el iter mental en que descansa tal convicción mediante prueba indirecta (artículo 386.2 de la misma).

Por consiguiente, el juego presuntivo legal aludido coincide con las reglas inferenciales que se utilizan en la prueba indirecta o indiciaria por los Tribunales en toda clase de delitos. El hecho base es la obtención por el acusado de una serie de ingresos (que mediante la aplicación de las normas tributarias, se consideran renta gravable por el IRPF); ha de probarse también que no tienen un origen cierto o justificado; si tales ingresos no han sido declarados por el acusado en su auto-liquidación, el hecho consecuencia es su elusión; la finalidad defraudatoria tiene igualmente que demostrarse, pero lo puede ser mediante reglas inferenciales. Y para la correcta virtualidad de la prueba indiciaria, como se sabe, no es suficiente con un solo indicio, sino que la regla inferencial tiene que extraerse de varios indicios que racionalmente lleven al Tribunal a extraer como conclusión el hecho consecuencia o hecho presunto.

La doctrina jurisprudencial en modo alguno impide que el Tribunal sentenciador alcance su convicción sobre los presupuestos fácticos requeridos en la figura delictiva, partiendo de una pluralidad de indicios, todos ellos dirigidos en la misma dirección, que permitan la construcción de una prueba inequívoca y, por consiguiente, y en su caso, de cargo. Uno de esos indicios coadyuvantes, dice la sentencia de 17 de noviembre de 1999, hubiera podido consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente a los bienes e ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos.

Por otro lado, en la medida que tales presunciones legales coinciden con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria, pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En otras palabras, el Tribunal puede llegar a la conclusión de que los incrementos patrimoniales que ha experimentado el acusado durante un período impositivo, carecen de origen alguno, y por consiguiente son injustificados, y que, igualmente, a través de la prueba practicada en el plenario puede la Sala sentenciadora llegar a la conclusión de que fueron obtenidos por el acusado en determinado lapso temporal. Sin embargo, para considerar tales incrementos patrimoniales no justificados como renta debe acudir al precepto contenido en el artículo 49 de la Ley

18/1991, que en este caso integra por remisión tipológica del ilícito penal en blanco la propia norma penal.

Trasladando estas consideraciones al caso concreto planteado, tenemos que el Tribunal de instancia dio por probados tales incrementos patrimoniales del acusado en los diferentes períodos impositivos, mediante los datos aportados por la prueba pericial, debidamente contrastada en el acto del juicio oral, y así reflejó en la sentencia todos los abonos en cuentas corrientes e inversiones en activos financieros, que los peritos habían detectado sin justificar origen alguno, y excluidas las que procedían de simples movimientos contables entre cuentas, en la cuantías millonarias que se reflejan en el informe pericial asumido por el Tribunal sentenciador. Tales incrementos patrimoniales fueron, pues, probados mediante prueba directa; asimismo, también quedó demostrado mediante prueba directa que tales ingresos no habían sido incluidos como tales en las correspondientes declaraciones del IRPF del acusado. Para determinar que eran injustificados, no solamente contó con el informe técnico que explicaba al Tribunal que no obedecían a origen cierto alguno, sino que la testifical practicada en el acto del juicio oral, puso de manifiesto que los supuestos préstamos que se alegaban para justificar determinados ingresos en cuentas corrientes del acusado, que en algunos supuestos sirvieron para la adquisición de activos financieros, no podían tenerse por tales, pues como razonó la Sala sentenciadora, no resulta admisible que se efectúen préstamos millonarios sin documento alguno que les sirva de título, sin plazo de devolución y sin abono tampoco de intereses, cuando los que intervienen son

conocedores del derecho, ni puede sostenerse, como hace el recurrente, que los abonos en cuenta corriente por sí mismo no suponen ingreso en el patrimonio del titular de la cuenta, máxime cuando, como acontece en este caso, muchas de las cantidades son inexplicadas en absoluto u obedecen a préstamos imaginarios. En definitiva, con base en esos argumentos, la Sala sentenciadora estimó probado el hecho consecuencia, esto es, que tales incrementos patrimoniales son injustificados, y que se habían producido en la fecha en que afloraron en ingresos en las respectivas cuentas o en la inversión de activos financieros, siendo tal inferencia plenamente razonable, no habiendo ningún otro dato para suponer otras alternativas más favorables para el acusado, por lo que el control casacional no puede extenderse más allá, sin invadir las facultades soberanas que al Tribunal de instancia reserva nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal, en el artículo 741 de la mismo, en orden a la valoración probatoria.”

También, sobre este tema hemos de referirnos a la STS de 16 de mayo de 2002, porque realiza un amplio estudio de los incrementos no justificados de patrimonio:

“El tratamiento fiscal de los incrementos no justificados de patrimonio ha merecido en los últimos años una constante preocupación del legislador tributario que ya los contempló, por lo que se refiere al IRPF, en la Ley 44/78, de 8 de Septiembre y sucesivamente, con la misma técnica y parecido contenido, en la Ley 48/85, de 27 de diciembre, en el artículo 49 de la Ley 18/91, de 6 de junio y en el artículo 37 de la vigente Ley 40/98 de 9 de

diciembre. En el ámbito específico del Impuesto sobre Sociedades la Ley 61/78, de 27 de diciembre, era la vigente cuando ocurrieron los hechos, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 octubre.

Son incrementos o disminuciones de patrimonio -según el artículo 15.1 de la Ley 61/1978- las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Estos incrementos contribuyen a determinar la base imponible [artículos 3 dos c) y 11.3.a) de la Ley] y, en definitiva, la cuota (artículos 23 y 24 de la Ley). Conforme al artículo 127.2 del Reglamento de 1982 «se estimará que existe alteración del patrimonio del sujeto pasivo cuando la Administración descubra o de otro modo determine la existencia de elementos probatorios que no figuran en la contabilidad del sujeto pasivo o, aun cuando figurando, no consten en el balance presentado con la declaración del impuesto», reiterando y precisando el artículo 143 del Reglamento que en esos casos «se considerara la existencia de un incremento del patrimonio en cuantía igual al valor real de los bienes o derechos ocultados en el momento a que se refiere el descubrimiento».

Esa normativa fiscal rigió hasta 1995 inclusive. Desde 1996 es la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995 de 27 diciembre, la que regula esta clase de rentas en el artículo 140, con rúbrica bien significativa: «Bienes y derechos no contabilizados o no declarados. Presunción de obtención de rentas». El precepto se desarrolla en varios apartados, expresivos los cuatro primeros de

un catálogo de presunciones legales bien explícitas desde su inequívoca formulación («se presumirá» dicen los cuatro) hasta su explícito contenido sobre los incrementos no justificados de patrimonio. En el apartado quinto, se dice literalmente que «el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros».

Para que la Hacienda Pública pueda cumplir la importantísima función constitucional de que todos contribuyan a los gastos públicos, según su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo (artículo 31.1 CE), el legislador crea técnicas eficaces frente a los defraudadores y entre ellas está la figura de los incrementos no justificados de patrimonio.

Un sistema de presunciones legales para determinar un concepto tributario de naturaleza sancionadora puede ser constitucionalmente inobjetable siempre que no sean *iuris et de iure* y permitan la prueba en contrario, pues el artículo 24.2 de la CE rechaza rotundamente la responsabilidad objetiva y la inversión de la carga de la prueba (En este sentido STC 76/90, de 26 abril).

3. La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el artículo 305 del CP (antes artículo 349 del CP de 1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del derecho

administrativo-fiscal (artículos 3 y 7 de la LECrim. y 10.1 de la LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS 274/96, de 20 de mayo y 2486/2001, de 21 de diciembre). Hay que separar nítidamente esos dos aspectos, sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo, ha de someterse de modo estricto, como en cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva. Ese hecho hay que probarlo.

Establecer que son incrementos no justificados de patrimonio los bienes y derechos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados no es una presunción sino una descripción normativa.

La sentencia de esta Sala 1335/1999 de 17 de noviembre recordaba que toda presunción parte de un hecho cierto -indicio o base- del que se infiere otro -hecho presunto o consecuencia-, por medio de un razonamiento construido conforme a las reglas de la lógica y de la experiencia. Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen, pues, el hecho cierto, base o indicio. Probado ese indicio, precisa la sentencia citada: «el legislador libera a la Administración de demostrar que efectivamente, en ese tiempo, se han obtenido rentas gravables que no se han declarado a Hacienda».

El artículo 386 de la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, 1/2000, de 7 enero, sustituyendo al antiguo artículo 1253 del Código Civil, lo expresa con claridad: a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La sentencia que aplique esta técnica probatoria deberá contener, como ya exigía la jurisprudencia, el razonamiento en que descansa tal convicción mediante prueba indirecta (artículo 386.2 de la misma). El juego presuntivo legal, como se dice en la STS 1807/2001, de 30 de octubre, coincide con las reglas inferenciales que se utilizan en la prueba indirecta o indiciaria por los Tribunales en toda clase de delitos. Para la correcta virtualidad de la prueba indiciaria no es suficiente con un solo indicio, sino que la regla inferencial tiene que extraerse de varios indicios que racionalmente lleven al Tribunal a obtener como conclusión el hecho consecuencia o hecho presunto (SSTS citadas 1335/99 y 1807/2001). La doctrina jurisprudencial no impide que el Tribunal sentenciador alcance su convicción sobre los supuestos fácticos requeridos en la figura delictiva, partiendo de una pluralidad de indicios, todos ellos dirigidos en la misma dirección, que permitan la construcción de una prueba inequívoca y de cargo. Uno de esos indicios coadyuvantes, dice la sentencia citada 1325/99 de 17 de noviembre -y reiteran las STS 1807/2001, de 30 de octubre y 2486/2001, de 21 de diciembre-, hubiera podido consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente sobre los bienes e ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada

a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos.

Tales presunciones legales coinciden, como se ha dicho, con la técnica probatoria que los Tribunales utilizan para la construcción racional de la prueba indiciaria y pueden ser aplicadas para obtener su convicción, no como tales presunciones legales, sino como reglas de experiencia y racionalidad inferencial a título probatorio. En otras palabras, el Tribunal puede llegar a la conclusión de que los incrementos patrimoniales que ha experimentado el acusado durante un período impositivo, carecen de origen conocido, y por consiguiente son injustificados. En estos casos se cumplen los requisitos propios de la prueba indiciaria y la condena penal está justificada.”

En suma, hemos de concluir diciendo que los incrementos de patrimonio no justificados, que se encuentran en la base de un gran número de delitos fiscales, son una institución jurídica creada para evitar que las rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiestan, y su falta de declaración y tributación podrá dar lugar a la calificación como delito fiscal. Para ello, por tratarse precisamente de rentas ocultadas y no declaradas por el contribuyente, ya sean de origen lícito o ilícito, la Administración y los Tribunales habrán de recurrir, en la mayoría de los casos, a la prueba de indicios con los requisitos exigidos por la doctrina del Tribunal Supremo, según hemos relatado anteriormente, para que quede plenamente justificada la condena penal.

e) las ganancias ilícitamente obtenidas

Por último, las *ganancias ilícitas* también han suscitado problemas en la esfera penal, comenzando por la tesis que han mantenido quienes se han visto involucrados en un proceso penal por delito fiscal derivado de ellas, que, curiosamente, han pretendido que esos beneficios estaban exentos del pago de impuestos por su procedencia ilícita, sin que estuvieran obligados a declararlos y a tributar por ellos, pues de esa forma descubrirían su actividad ilícita.

Esta tesis es apoyada por un sector de la doctrina (Silvina Bacigalupo) (36) que entiende que las ganancias ilícitas no tributan, argumentando que el delito del artículo 305 CP consiste en defraudar a Hacienda eludiendo el pago de los tributos, por lo que no existe obligación alguna de tributar por los ingresos procedentes de actividades ilícitas en las que no se ha eludido ningún pago debido y no concurre uno de los elementos del tipo penal.

Sin embargo, la jurisprudencia se ha mostrado contraria a eximir del delito fiscal por el carácter ilícito de las ganancias, cuya doctrina puede resumirse de la siguiente manera:

1º. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador, y no excluye por sí misma la obligación de declarar fiscalmente los incrementos patrimoniales de ellos derivados, y las dificultades que pueda tener el contribuyente para aflorar

(33) Bacigalupo Ságesse, S. “*Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas*”, La Ley, 2001-6.

fiscalmente sus ingresos reales sin desvelar sus actividades ilícitas únicamente son imputables al mismo, sin que puedan determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación genérica de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal (STS núm. 1298/2000 de 17 de julio, confirmando la SAP de La Rioja de 28 de julio de 1999 que condenó por delito fiscal a los titulares de una sociedad irregular dedicada a la compraventa de automóviles importados, incluyendo en sus actividades la venta de vehículos robados en el extranjero).

La mayor parte de la doctrina (37) defiende el deber de tributación por todas las ganancias, incluidas las ilícitas, con varios argumentos, señalando que otra solución atentaría contra los principios constitucionales de capacidad contributiva y de igualdad. En primer lugar, porque el artículo 31.1 CE impone al ciudadano el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público conforme a su capacidad contributiva. Cualquier ganancia, con independencia de su modo de obtención aumenta su capacidad contributiva. Por ello, a mayor capacidad contributiva mayor obligación de contribuir. El incremento de riqueza es un dato económico y no jurídico, por lo que cuando se produce en el plano económico debe tributar conforme a los criterios generales.

Por otra parte, se afectaría el principio de igualdad. Este principio no

(37) Conde-Pumpido Tourón, C. “Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿Responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas?”. Derecho Penal Económico en Cuadernos de Derecho Judicial del Consejo General del Poder Judicial, 2003, págs. 250-251.

permite otorgar un tratamiento fiscal más desfavorable al ciudadano honesto que al que vulnera el Derecho. Es incongruente sancionar por delito fiscal a quien disfruta de una determinada renta obtenida lícitamente, y no hacerlo (salvo por cuestiones probatorias) a quien disfruta de la misma o mayor renta pero obtenida de un modo ilícito.

En este sentido es significativa la STS de 21 de diciembre de 1999 (caso Roldán) cuando dice que:

“ El temor a que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas, no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar, supuestamente amparada en un derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la ley en detrimento de los respetuosos del Derecho, careciendo de todo sentido que mientras una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a Hacienda, sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva, pudiendo además materializarse con tales beneficios, inversiones diversas que, a su vez, van a producir nuevos beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esa cadena de inversiones”.

El Tribunal Supremo rechaza también la alegación de estar exento de la obligación de declarar amparada en el derecho constitucional a no

declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues ello atentaría al principio de igualdad, ya que eso significaría que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la ley, en detrimento de los respetuosos del Derecho.

2°. Cuando las ganancias ilícitas procedan de otros delitos, podemos encontrarnos ante un *concurso de normas o un concurso de delitos*. La diferencia esencial radica en que en el concurso de normas el hecho es único. Se entiende en el concurso de normas que el hecho lesiona del mismo modo el bien jurídico que es tutelado por las normas concurrentes, por lo que el contenido de injusto y de reproche de este hecho queda totalmente cubierto con la aplicación de sólo una de dichas normas penales, haciendo innecesaria la aplicación de las demás.

Sin embargo, en el concurso de delitos el hecho lesiona más de un bien jurídico, cada uno de los cuales es tutelado por un precepto penal diferente, de modo que para responder al diverso contenido de injusto del hecho deben ser aplicadas las diversas normas que tutelan los diversos bienes jurídicos frente a acciones que también son diversas. En este caso la sanción penal por el delito, fuente directa de los ingresos, absorbe al delito fiscal derivado de esta omisión que se considera consumido en aquél (artículo 8.3 CP), por ser un precepto penal más amplio o complejo que absorbe a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél, es decir, cuando una norma comprenda ya en sí el supuesto de hecho de otra, siempre que concurren tres requisitos:

1.- Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo, inmediato y exclusivo del delito ya sancionado. Cuando

no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no se debe apreciar el concurso normativo. Por ejemplo, la STS de 21 de diciembre de 1999 (*caso Roldán*), desde el punto de vista de la acción, se califica los hechos como delitos de estafa, cohecho y malversación, integrados por una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado periodo temporal, que no coinciden con la actividad realizada en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, *declaraciones defraudatorias que no solamente ocultan la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado, sino que contienen manipulaciones que le llevan incluso a obtener devoluciones*. Se han ejecutado, pues, hechos anteriores independientes, los calificados como malversación, cohecho y estafa, y separados de los posteriores consistentes en defraudar a la Hacienda Pública las cuotas tributarias correspondientes a su efectivo nivel de ingresos, *procedente de una pluralidad de fuentes que incluye tanto ingresos derivados de actividades lícitas como otros derivados de modo directo o indirecto de actividades ilícitas anteriores, es decir procedentes de la reinversión de ganancias ilícitas*. Y desde el punto de vista jurídico, igualmente, ha de estimarse que el bien jurídico tutelado por los delitos de estafa, cohecho y malversación no coincide con el protegido por los delitos contra la Hacienda Pública. El Tribunal Supremo entendió en este caso que las normas penales sancionadoras de los referidos delitos, no incluyen de forma plena en su sanción el desvalor y reproche que el ordenamiento jurídico atribuye al fraude fiscal, *especialmente en el caso actual en el que el producto de los referidos delitos, se*

reinvertía en bienes mobiliarios e inmobiliarios generadores de nuevas ganancias mantenidas siempre al margen de las obligaciones fiscales.

2.- Que el delito inicial sea objeto de efectiva condena. Cuando no se condene por ese delito, por su prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente. Es el caso contemplado en la STS de 7 de diciembre de 1996 (*caso Nécora*) en el que no se acreditó que los incrementos patrimoniales procedieran de operaciones relacionadas con el tráfico de drogas, se absolvió del delito de receptación y se condenó por dos delitos contra la Hacienda Pública porque ninguno de los dos recurrentes presentó la preceptiva declaración con la consiguiente ocultación de unos beneficios de más de sesenta millones de pesetas para cada uno. En consecuencia, se sancionó por los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador.

3.- La condena penal por el delito fuente debe incluir el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad. Por ejemplo, la STS número 20/2001 de 28 de marzo (*caso Urralburn*) en la que el acusado fue condenado por la Audiencia Provincial de Navarra por delito de cohecho por percibir fondos de contratistas de obras públicas con el fin de adjudicarles las contrataciones, siendo Presidente del Gobierno de Navarra, y por delitos fiscales, siendo absuelto de los delitos fiscales (ocultar a la Hacienda el provecho obtenido) por el Tribunal Supremo, al recaer condena sobre el

mismo hecho delictivo sancionado ya como delito de cohecho, y proceder directamente de este delito las ganancias ilícitas no regularizadas, entendiéndose por aplicación del artículo 8.3 CP que nos encontramos ante un concurso aparente de leyes penales en el que el delito de cohecho absorbe las infracciones consumidas en aquel; acordándose, sin embargo, *el comiso de todos los bienes muebles e inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que habían dado lugar a las condenas por delitos fiscales.*

En definitiva, la mayor parte de la doctrina y el Tribunal Supremo, como hemos visto, se muestran a favor de la tributación de las ganancias ilícitas, porque lo contrario nos llevaría a ir en contra de los principios de capacidad contributiva y de igualdad que imponen a todos los ciudadanos la obligación de contribuir con arreglo a la capacidad contributiva de cada uno. Y también porque lo contrario supondría un beneficio para los ciudadanos incumplidores en detrimento de los ciudadanos respetuosos del Derecho, pudiendo generar una posición de privilegio que les eximiría de la obligación de declarar a Hacienda y les haría inmunes frente a la responsabilidad penal por delito fiscal. Por ello, la no tributación de estas ganancias obtenidas de forma ilícita ha de ser considerada constitutiva de delito fiscal. Tesis que comparto totalmente porque, como dice el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de diciembre de 1999, carece de todo sentido que mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a Hacienda, sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva.

3.2 *Culpabilidad: elemento subjetivo*

El delito fiscal es un delito de comisión exclusivamente dolosa, en el que no se admiten formas imprudentes. No es admisible la incriminación de conductas culposas (SSTS Sala 2ª de 2 de marzo de 1988, de 27 de diciembre de 1990 y de 31 de octubre de 1992, entre otras).

Según ha expuesto la jurisprudencia, el dolo debe abarcar para configurar el tipo subjetivo el ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de ésta última (SSTS de 2 de marzo de 1988).

Podemos destacar otras sentencias, que definen el elemento subjetivo del injusto, como por ejemplo la STS número 1940/2000 de 18 de diciembre, diciendo que *“consiste en el conocimiento y voluntad de la defraudación, perjudicando el patrimonio de la Hacienda Pública y beneficiándose correlativamente el acusado por la falta de declaración correspondiente al impuesto señalado”*.

O la STS de 15 de julio de 2002, que al definir el dolo dice: *“... todos los socios tenían claro el fin perseguido, que si se ocultó bajo la apariencia de las operaciones tantas veces aludidas fue con el propósito deliberado de obtener un importantísimo y antijurídico aborro a costa de las arcas públicas”*.

También, destacar la STS de 3 de enero de 2003, que al referirse al delito fiscal señala que *“su estructura es evidentemente dolosa, porque se comete*

eludiendo el pago de tributos Y su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. En esto consiste la intención de defraudar. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere. Y concurre cuando el acusado no podía desconocer su obligación de pagar, como Consejero-delegado de una empresa, el impuesto de sociedades y voluntariamente dejó de hacerlo, no presentando las declaraciones anuales y desoyendo reiteradamente los requerimientos de la Administración, sin que haya base legal para exigir un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda pública, que normalmente sería ilusorio, pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por muy elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública’.

De igual forma la STS número 1244/2003 de 3 de octubre: *“El ánimo de defraudar, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible”*.

Y en el mismo sentido la STS de 4 de diciembre de 2003: *“Y ese dolo también concurre cuando la omisión de la declaración del impuesto de sociedades y la posterior ocultación de los ingresos personales en la renta de las personas físicas evidencian que conocía perfectamente las obligaciones contraídas y las incumplieron, consciente y voluntariamente”*.

De forma detallada define el elemento subjetivo, la sentencia reseñada al inicio del apartado tercero del presente capítulo, de la Audiencia

Provincial de Madrid número 96/2009 de 20 de julio que decía: “*Un elemento subjetivo del injusto consistente en el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas; engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no solo el que desfigura, tergiversa o manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino también quien, sabedor de la obligación de declarar impuesta en el artículo 31 de la CE, 35 de la Ley General Tributaria y de la Reguladora del Impuesto de que se trate, realiza la misma, si bien dejando de ingresar la mayor parte de lo debido, pues en este supuesto, el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que, como dice la sentencia del TS de 2 de marzo de 1988, quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido*”.

También define este elemento subjetivo la conocida sentencia del Tribunal Constitucional, número 120/2005 de 10 de mayo, de la siguiente forma: “*Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible*”.

En este sentido volvemos a mencionar la más reciente de las sentencias del Tribunal Constitucional número 57/2010 de 4 de octubre, que se refiere a los elementos del delito fiscal cuando dice en su fundamento jurídico séptimo, que en “*el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige*

necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto". Y continúa: *"a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello"*. Y añade: *"la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada"*. En resumen, esta sentencia del Tribunal Constitucional viene a recoger los elementos del delito fiscal que indicábamos al comienzo de este apartado, esto es, además de la conducta defraudatoria definida en el tipo del artículo 305, el resultado lesivo o daño patrimonial (que analizaremos mas adelante) y el elemento subjetivo constituido tanto por el elemento intencional del engaño como por el ánimo defraudatorio.

En conclusión, podemos decir que la jurisprudencia viene considerando que el elemento subjetivo está constituido por el ánimo específico de defraudar, consistiendo éste en el conocimiento y la voluntad de la defraudación, perjudicando el patrimonio de la Hacienda Pública, ya sea tanto por una acción como por una conducta omisiva. Pero es más, como señala la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 30 de enero de 2009, basta con el dolo eventual, basta con que pueda inferirse que el acusado tenía un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarían una actividad defraudatoria, y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad.

La doctrina, ha seguido la misma línea de nuestros Tribunales, entendiéndose con Rodríguez Mourullo que “el dolo en el delito fiscal consiste en la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda estatal o local un perjuicio igual o superior a dos millones de pesetas (hoy 120.000 euros)” (38).

3.2.1. *La cuestión del error.*

Con relación a esta consideración del elemento subjetivo, se plantea la cuestión del error. Nuestro Código Penal distingue en su tratamiento el error de tipo y el error de prohibición (39).

El primero, el error de tipo, si es invencible excluye el dolo, y por tanto la responsabilidad penal; y si es vencible, el Código Penal lo castiga como imprudencia, por lo que en este caso también excluye la responsabilidad penal, ya que el delito fiscal no admite las formas culposas o imprudentes. En cambio, el error de prohibición exime de responsabilidad solo si es invencible; si es vencible, subsiste la responsabilidad y solo a lugar a una atenuación de la pena.

(38) Rodríguez Mourullo, G.: “*El nuevo delito fiscal*”, op. cit., pág. 277.

(39) Artículo 14 CP: “1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.

2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.”

No obstante, en esta materia, esto es, en el delito fiscal, es dudosa la posibilidad de que concurra dicha circunstancia, y así lo vienen reconociendo nuestros Tribunales, pues como señala la STS de 2 de marzo de 1988 *“no puede aceptarse ni el error del tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo legal) ni el de prohibición (ignorancia del significado antijurídico del comportamiento, pese a conocer las circunstancias del hecho tributario) en persona llamada a asumir responsabilidades en una empresa de importante actividad que no puede ignorar el aspecto fiscal de su gestión económica”*.

Más reciente en la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona número 241/2009 de 23 de marzo, cuando en el Fundamento Jurídico cuarto dice: *“...resulta inadmisibile que estas circunstancias (firmar talonarios enteros de cheques en blanco, desconocer si se llevaban libros de contabilidad, ignorar si se hacían o no retenciones, no haber firmado declaraciones de IVA o de retenciones de IRPF, no haber presentado cuentas, no tener conocimientos de contabilidad, en definitiva mostrar la más absoluta negligencia, la más absoluta falta de interés y el más evidente descontrol sobre la sociedad) signifiquen que se ignoraba y desconocía el quehacer fraudulento que se desarrollaba, e impiden a la Sala considerar que el Sr. X nada sabía, porque, en realidad, querer mantenerse en la ignorancia, asumiendo un cargo de responsabilidad como el que firmó el acusado, consintiendo la firma y disponibilidad de las cuentas bancarias de la sociedad no puede amparar un actuar delictivo.”*

Por su parte, Martín Queralt se pregunta cuál es la calificación del error más frecuente o plausible en el delito fiscal, como es el relativo a la existencia de la deuda tributaria, a la cuantía de la misma o a las circunstancias del deber de declarar; en suma al error sobre la normativa

tributaria. La respuesta a esta importante cuestión es la siguiente, continua Queralt : esta clase de error, en cuanto se refiere a un elemento normativo del tipo, debe tener la consideración de error de tipo con las consecuencias del artículo 14 CP (si es invencible excluye la responsabilidad penal y si es vencible se califica como imprudente, lo que llevaría a la inexistencia también de responsabilidad penal, al no existir la calificación culposa en el delito fiscal). Si como dice el TS, añade este autor, el dolo debe abarcar el conocimiento de los deberes tributarios y la cuantía de la deuda, el error sobre estos elementos, incluso cuando fuera vencible, excluiría el dolo, dando lugar a la inexistencia del delito (40).

Sin embargo, para Esteban Solaz (41) el tratamiento es diferente, no habría inexistencia de delito, sino que se puede “considerar bastante para integrar el delito fiscal el dolo eventual. Las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad defraudada (STS Sala 2ª, de 10/11/1993)”.

En estos términos también se pronuncia Gil Martínez (42) cuando dice que “puede suscitar dudas que el dolo del autor se proyecte sobre la cuantía defraudada, de forma que el ánimo del autor deba abarcar el importe de la misma por tratarse de un elemento objetivo configurador de la punibilidad del delito, de forma que su desconocimiento, que

(40) Martín Queralt, J. en “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, op. cit., pág. 401.

(41) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal, aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 6.

(42) Gil Martínez, A. “*Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda pública*” op. cit. Pág. 349.

generalmente será concurrente, ya que es difícil que cuando se elude el impuesto se sepa exactamente la cuantía defraudada, influya sobre la autoría como causa eximente por motivos de error (artículo 14 CP); pero esos problemas se pueden resolver con la doctrina del dolo eventual; aunque como he dicho, la jurisprudencia no exige circunstancias culpabilísticas especiales para el delito fiscal, que difieran de las propias y genéricas de los delitos especiales”.

En mi opinión, y en contra de lo manifestado por Queralt, el hecho de que el delito fiscal no admita las formas imprudentes, no puede servir de base para excluir el dolo y por tanto la responsabilidad penal cuando nos encontramos ante un caso de error en la cuantía de la deuda por ejemplo, sino todo lo contrario, si no se admite la imprudencia, hay que considerar que sí que existe delito fiscal, y en esto coincido con Esteban Solaz, Gil Martínez y con el TS, a través del dolo eventual, en el sentido de que, aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad defraudada.

Lo cierto es que, como señalaba anteriormente, nuestros Tribunales no vienen aplicando esta circunstancia del error al delito de defraudación tributaria, y de hecho no he encontrado ninguna sentencia del Tribunal Supremo que lo aplique, sino al contrario, las que se refieren al tema del error, como las reseñadas anteriormente, es para negar su apreciación.

3.3 Resultado

Como decíamos al comienzo al analizar el tipo del artículo 305 CP, uno de los requisitos exigidos para su configuración es la existencia de “un

determinado resultado lesivo para el Fisco, pues siendo un delito de resultado, requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo. El legislador exige, además, que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, supere una determinada cifra, 120.000 euros, siendo que si la cuota defraudada no alcanza ese montante la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolverse en un expediente sancionador incoado por la Administración de Tributos” (AP de Madrid número 96/2009 de 20 de julio).

El delito fiscal se configura, pues, como un delito de resultado, de perjuicio económico a la Hacienda Pública, lo que significa que la consumación se realiza cuando se produce el perjuicio económico a la Hacienda Pública. Esto quiere decir que en el supuesto de la falta de ingreso, no es la liquidación la que consume el delito, sino el transcurso del periodo de pago voluntario. En el caso de la devolución improcedente, se consume el delito en el momento en que el dinero sale de caja o se encuentra a disposición del defraudador. Esto hace que resulte muy difícil la realización de formas imperfectas, como la tentativa, advierte Pérez Royo (43), si bien nada impide que puedan admitirse en determinadas circunstancias, señala Esteban Solaz (44), así por ejemplo hay una sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de abril de 1999, que admite por vía de hipótesis la tentativa en el delito de defraudación

(43) Pérez Royo, F. Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 6ª ed. Civitas, Madrid 1996, pág. 283.

(44) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal, aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 4.

tributaria cuando dice: *“En efecto, la actuación fraudulenta realizada por el recurrente con ocasión de la venta de las acciones, desviando una parte sustancial de los beneficios percibidos mediante la utilización de una persona interpuesta y una ficticia doble-venta, no constituye, como sostiene el recurrente, actos preparatorios, sino actos de ejecución, que dan principio a la realización del delito directamente, mediante hechos exteriores. El delito se perfecciona en el momento de la presentación de la declaración eludiendo los impuestos correspondientes a los beneficios desviados, pero su ejecución se inicia ya cuando se realiza la acción fraudulenta, de forma tal que predetermina el resultado al ocultar determinados ingresos que no aparecerán en los libros de la empresa y en consecuencia tampoco habrán de figurar en la declaración, que se formule en su momento. Como dispone el artículo 16.2, quien da principio a la ejecución de un delito quedará exento de responsabilidad penal cuando evite voluntariamente su consumación, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, lo que no hizo el acusado, sino que, por el contrario, provocó, con su acción fraudulenta y, al menos, inactividad posterior, la producción del resultado ya predeterminado por su maquinación previa, con independencia de que presentase él personalmente, o no, la declaración impositiva en el momento consecuente. En consecuencia, la responsabilidad del recurrente por delito consumado no se deriva de que se anticipe el momento de la consumación delictiva al momento de realización de la maquinación fraudulenta, sino del hecho de que dicha acción constituía ya un principio de ejecución que predeterminaba el resultado, salvo desistimiento o arrepentimiento activo del acusado, que no se produjo.”*

Según este pronunciamiento, actuaciones fraudulentas de desvío de beneficios mediante la utilización de persona interpuesta y la simulación de doble venta encaminadas a la ocultación de ingresos para la elusión del pago de tributos, suponen ya actos propiamente ejecutivos que serían punibles como tentativa si no se llegase a la perfección delictiva (por

causa distinta del propio desistimiento). No obstante, no he encontrado ninguna otra sentencia que se refiera a las formas imperfectas de ejecución, lo que indica que la presencia de formas imperfectas, posible teóricamente, tiene en la práctica poco espacio. Sobre todo en los tributos exigidos mediante autoliquidación, en los cuales la conducta del sujeto que omite presentar su declaración-liquidación, o bien la presenta falseada, está también incumpliendo su deber de ingresar, que es simultáneo al de declarar. Mayores posibilidades existen, en cuanto a la aparición de las formas imperfectas, en los casos de devoluciones, en las que el propósito del agente puede verse frustrado por la diligencia de la Administración que, al realizar la comprobación, descubre la irregularidad.

Exige, además, el artículo 305 CP que ese resultado lesivo esté cifrado en una determinada cantidad, esto es, la cuota defraudada se sitúa en 120.000 euros (importe de las retenciones no ingresadas, devoluciones indebidas o incrementos patrimoniales injustificados), siendo esta la frontera entre el delito y la infracción administrativa.

3.3.1 Naturaleza jurídica.

Se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de este resultado, como ya señalábamos en el apartado anterior al hablar del dolo, en el sentido de considerar si el límite empleado es un elemento del tipo objetivo y por lo tanto debe ser abarcado por el dolo del autor, o si por el contrario, constituye una mera condición objetiva de punibilidad que por su carácter objetivo basta con que concurra, aunque no sea conocida por el

autor. Aunque la cuestión sigue siendo discutida en la doctrina, encontrándose por un lado los partidarios de la tesis de que la cuantía del perjuicio opera como una condición objetiva de punibilidad y no debe ser comprendida por el dolo, entre los que se encuentran Bacigalupo (45) e incluso alguna sentencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado en este sentido (STS de 4 de julio de 1997); nos encontramos por otro lado, con los autores (Gil Martínez, Esteban Solaz) que entienden dicha cuantía como un resultado, que forma parte como elemento del tipo objetivo y el dolo deberá abarcarlo, al menos en la forma de dolo eventual, siendo esta también la doctrina jurisprudencial mayoritaria (SSTS de 3 de diciembre de 1991, de 24 de febrero de 1993, de 25 de febrero de 1998 y de 30 de octubre de 2001), inclinándose por su comprensión como elemento del tipo, fundamentándose en que el injusto penal debe concebirse como un “plus” de antijuridicidad respecto de la infracción administrativa, que se realizaría con el mero incumplimiento del deber sin necesidad de perjuicio adicional. Por ello, no basta para fundamentar el injusto el mero incumplimiento del deber, sino que se requiere el desvalor cualificado del resultado. En cualquier caso, dice Esteban Solaz (46), el problema práctico de una y otra alternativa se reduce a las consecuencias en materia de la apreciación del error como causa excluyente de la responsabilidad penal: si se considera la cuota defraudada como un elemento del tipo, el error sobre la cuantía excluirá el dolo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 CP (error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal); por el

(45) Bacigalupo Zapater, E. “*Comentario al artículo 305 CP*”, en *Comentarios al Código Penal*, Ed. Trivium, Madrid, 1985, pág. 3.108.

(46) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal, aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 4.

contrario, si se considera la cuantía mínima como una condición objetiva de punibilidad, la relevancia del error se excluirá automáticamente por ser independiente del dolo.

En este sentido, ya vimos anteriormente al analizar la cuestión del error, que la doctrina del Tribunal Supremo se muestra partidaria en considerar que el dolo debe abarcar el conocimiento de los deberes tributarios y la cuantía de la deuda, recurriendo al dolo eventual, ya que se puede *“considerar bastante para integrar el delito fiscal el dolo eventual. Las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada pueden ser solucionadas a través del dolo eventual, en el sentido de que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad defraudada (STS Sala 2ª, de 10 de noviembre de 1993)”*.

Es decir, el Tribunal Supremo considera que la cuantía defraudada es un elemento del tipo, si bien no cabe aplicar la circunstancia del error cuando se desconozca con exactitud la cuota defraudada, porque se acepta o consiente dicha cantidad (dolo eventual).

A su vez, además de ser la cuantía un elemento objetivo del tipo, también constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, y esta condición se reafirma al atribuirse al Tribunal penal la competencia definitiva para fijar la cuantía, tal y como señala el Tribunal Supremo:

“La cuota defraudada constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa tributaria, que conforme al artículo 10.1 LOPJ debe decidir el Tribunal penal” (SSTS de 24 de diciembre de 1993, de 25 de febrero de 1998, de 6 de noviembre de 2000, de 30 de octubre de 2001 y de 21 de diciembre de 2001).

En este sentido nos dice Gil Martínez (47) que el carácter de norma penal en blanco del artículo 305 CP, impone que la determinación de la tributación fiscal insatisfecha sólo pueda ser conocida por la interpretación de la normativa fiscal. Así, la realización del tipo objetivo de este delito depende de la infracción o no de la ley fiscal. Las diligencias para fijar esa cuota determinante de la punibilidad deberán realizarse en la fase sumarial, periodo procesal idóneo para realizar toda la serie de actuaciones judiciales tendentes a su determinación, al objeto de quedar plasmada la exigencia de punibilidad en el momento de formular acusación y defensa, pues si hasta entonces no se ha establecido su cuantía o fijado las bases de su cálculo, aunque surjan discrepancias sobre su importe, no será posible la continuidad de la causa penal por faltar un elemento objetivo esencial del tipo. Lo que viene a corroborar la tesis de que la cuantía de la cuota tributaria constituye un elemento objetivo del tipo.

3.3.2 Determinación de la cuota.

La determinación de la cuota tributaria constituye el elemento determinante para la conversión del ilícito administrativo en ilícito penal, pues el importe de la deuda tributaria impagada o defraudada fijará la sumisión de la infracción a la normativa administrativa o a las leyes penales, en función de su importe. Si la cuota tributaria es superior a 120.000 euros será constitutivo de delito fiscal. Caso contrario, la infracción no traspasará la esfera administrativa.

(47) Gil Martínez, A. “*Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda pública*” op. cit. págs. 331 y 332.

La fijación de la cuantía resulta dificultosa por la complejidad del sistema tributario, no obstante el apartado 2 del artículo 305 CP dicta reglas precisas:

“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 periodo impositivo o de declaración, y, si estos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

Para analizar esta compleja redacción debemos diferenciar los tributos periódicos y los instantáneos, distinguiendo para ello tres supuestos:

a) El de los *tributos periódicos* en sentido estricto (IRPF, Impuesto de Sociedades, Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles, Impuesto de Actividades Económicas), cuyo devengo, salvo casos marginales, tiene carácter anual. En estos casos, la cuantía de los 120.000 euros debe ser referida a cada periodo o, lo que es lo mismo, a cada deuda tributaria objeto de liquidación o autoliquidación. No se acumularán las deudas de ejercicios diferentes, aun cuando se descubran en la misma investigación.

b) En el de *tributos o deudas de devengo instantáneo*, pero de declaración periódica. Por ejemplo, el IVA, que se va devengando operación por operación, factura por factura, pero que se declara o ingresa trimestralmente, reuniendo todos los IVA del periodo. En caso como

éste, a efectos del cómputo de los 120.000 euros se sumarán o acumularán las defraudaciones realizadas en las diferentes declaraciones dentro del año natural. Es decir, se sumarán las cantidades que debieron ingresarse en los cuatro trimestres. Al empezar el nuevo año, la cuenta se pone a cero. Otro ejemplo sería el de las retenciones, que se devengan con cada pago pero se declaran e ingresan por el retenedor cada trimestre.

c) En los restantes casos, es decir, en los tributos instantáneos en sentido estricto (Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o Impuesto de Sucesiones y Donaciones), la cuantía límite deberá ser alcanzada en cada cuota. El ahorrador que adquiere un inmueble mediante una compraventa sujeta a Transmisiones Patrimoniales, sin declararla o declarándola por un valor inferior al real y al mes siguiente vuelve a repetir la operación con otro inmueble, e incluso con el mismo propietario, cometerá, si en cada una de las operaciones se supera el límite, dos delitos. Pero si no se alcanza en ninguna de ellas, no existirá delito, aún cuando al suma de ambas operaciones determine una evasión superior al límite de los 120.000 euros.

Como puede verse, el único caso en que procede acumulación de diferentes defraudaciones, siempre dentro de un mismo concepto tributario (es decir, sin que puedan acumularse diferentes tributos o clases de deuda), es el que hemos identificado en la letra b). Y aún en este caso, la acumulación será procedente sólo entre las deudas del mismo año natural.

Sobre este tema no existe controversia alguna en la doctrina y tampoco en la jurisprudencia, que coincide en señalar que “la fijación de esa cuota mínima no puede hacerse mediante la adición de las cuotas correspondientes a ejercicios diferentes, ni con la adición de pluralidad de infracciones administrativas o por dos o más conceptos impositivos” (SAP de Barcelona de 20 de abril de 2002).

La característica individual de cada delito fiscal ha sido destacada por el Tribunal Supremo, así por ejemplo podemos citar entre otras la STS de 26 de diciembre de 2001 cuando dice que:

“Las defraudaciones cometidas en distintos periodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no pueden sumarse tampoco las cantidades defraudadas en los delitos cometidos en los distintos periodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado”.

A) Métodos para la determinación de la cuota

Aunque el órgano a quien compete determinar la cuota sea el Tribunal penal, la investigación sobre la defraudación tributaria, que constituye el incumplimiento de los deberes fiscales generador de la deuda tributaria punible, corresponde, propiamente, a la Administración de Hacienda, a través de sus servicios de Inspección Tributaria. Los métodos de investigación del procedimiento administrativo difieren notablemente de los que informan el proceso penal. La justicia penal debe limitarse a

examinar y resolver si la elusión del pago de un impuesto, objeto de acusación, es penalmente típica, para lo cual habrán de analizar naturalmente la legalidad del impuesto eludido y la corrección del procedimiento seguido por la Administración para determinar su cuantía, sin que deban extender su conocimiento a cuestiones que escapan del ámbito de su competencia (STS de 3 de enero de 2003). Por ello reviste especial interés la cuestión del método fiscal de cálculo de la cuantía que condiciona la punibilidad, así como, si el método empleado para la determinación de la cuota tributaria se acomoda a los principios probatorios que inspiran el proceso penal. Y para ello hay que referirse a los sistemas de fijación de cuotas tributarias que pueden suscitar controversias en el transcurso del proceso penal.

La Ley 58/2003 General Tributaria, admite tres formas de estimación de la base del impuesto que determina la deuda fiscal (artículo 50.2 LGT):

a) En los supuestos de impuestos sometidos al régimen de *estimación directa*, a que se refiere el artículo 51 LGT, en el que “se utilizan las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en los libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”, no suscita especiales problemas probatorios en la esfera penal, porque la cuota fijada con ese método parte de datos y comprobaciones reales que pueden surtir efecto en el procedimiento penal, sin perjuicio de la prueba contradictoria que pueda practicarse.

b) Lo mismo sucede cuando se trate de impuestos cuya base imponible se establece por el *método de estimación objetiva* (artículo 52

LGT) que parte de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo.

c) Distinta solución cabe predicar del *método de estimación indirecta* (artículo 53 LGT), que resulta especialmente polémico, que “se aplicará cuando la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible, como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumplimiento de obligaciones contables o registrales; y desaparición o destrucción de libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”, supuestos, en definitiva, en los que el contribuyente deniega toda colaboración con la Administración, a los que el artículo 15 LGT denomina “conflictos en la aplicación de la norma” y que determina, previo informe favorable de la comisión consultiva, la aplicación de métodos de liquidación sustitutivos del ordinario, regulados en los artículos 158 y siguientes de la Ley General Tributaria, en el que la cuota tributaria se obtiene por medios supletorios deductivos que faciliten plasmar una situación económica sujeta a tributación lo más aproximada posible a la que realmente debe ostentar el contribuyente rebelde, en los que se atiende a los rendimientos propios de otros contribuyentes en situación similar. Por estar fundada en presunciones, los delitos fiscales descubiertos con este sistema, suelen provocar objeciones por parte de las defensas, por su falta de acomodación a las circunstancias subjetivas del imputado.

En estos casos, la jurisprudencia considera que la aplicación de ese método de determinación de la cuota es admisible cuando concurren las circunstancias que justifique recurrir a él. Podemos citar entre otras la

STS de 23 de octubre de 1997: “*La existencia de una anomalía contable impide determinar la base imponible real de la sociedad y acudir al sistema de estimación directa, que debe ser sustituido por el de estimación indirecta*”. También la STS de 3 de enero de 2003: “*La estimación indirecta de las bases tributarias sobre las que debía ser liquidada la deuda de la empresa del acusado, no es una norma sustantiva sino procedimental cuya aplicación incumbe exclusivamente a la Administración. La estimación indirecta de la base imponible estaba justificada en el caso y el resultado de dicha estimación podía ser tenido en cuenta para la formulación de los hechos que habían de ser declarados probados. El régimen de estimación indirecta de las bases tributarias se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles, entre otras causas, por la falta de presentación de las preceptivas declaraciones por el sujeto pasivo del impuesto*”.

No obstante, como dice Gil Martínez (48), esas conclusiones han de ser corroboradas con pruebas concluyentes en el proceso para que la decisión jurisdiccional fundamente una condena. Esos indicios deben ser corroborados por otros que debidamente acreditados otorguen una consistencia probatoria en la que haya sido posible sustentar una prueba de cargo capaz de contrarrestar el derecho constitucional de presunción de inocencia. No puede admitirse, continua este autor, que la prueba indiciaria que conlleva una presunción legal tenga alcance de invertir la carga de la prueba, pues se estarían vulnerando los principios que inspiran el proceso penal. Como dice la STS de 17 de noviembre de 1999: “*La Administración sólo acredita unos ingresos no declarados en la renta, obtenidos de extractos de cuenta corriente de los que se presume que son in justificados, pero no se acredita el origen de las rentas, ni que se trate de rentas gravables, ni que se*

(48) Gil Martínez, A. “*Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda pública*” op. cit. págs. 335 y 336.

hayan obtenido en el ejercicio fiscal en que fueron descubiertas, o ingresadas, por lo que no sirven como base de una condena". De modo que este sistema de determinación de la cuota, señala, ha de apreciarse con cautela, porque "el régimen de estimación indirecta previsto en la LGT puede aplicarse a efectos fiscales, pero es más que dudoso que pueda aplicarse "*mutatis mutandis*" al proceso penal, en particular si se dispone de otras pruebas mas fiables" (SAP de Asturias de 20 de marzo de 2003).

Otras situaciones que plantean problemas para la determinación de la cuota y deben ser objeto de una investigación detallada se refieren a los *incrementos patrimoniales no justificados* y las *ganancias obtenidas de forma ilícita*, que presentan las mismas dificultades señaladas en el apartado c) anterior, ante la ocultación que realiza el contribuyente tratando de eludir el pago de los impuestos correspondientes a los mismos y que adolecen de las dificultades probatorias derivadas de todos los hechos encubiertos u ocultos que han de autenticarse por medios deductivos supletorios, sujetos a la prevención probatoria que en vía penal suscitan, en la que la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe a la acusación y aunque puede estar basada en presunciones, ha de cumplir las condiciones de fiabilidad necesaria para estimar probada la cuota tributaria (STS de 20 de mayo de 1996, 6 de noviembre de 2000 y 30 de octubre de 2001). Aún así, el Tribunal Supremo viene considerando que "el sistema de determinación de la base liquidable del impuesto tomando en consideración los incrementos de patrimonio no justificados constituye una regla probatoria, que se apoya en una inducción que se ajusta plenamente a las exigencias de la prueba del proceso penal, toda vez que no contradice las reglas de la lógica, ni las máximas de experiencia, porque quien ha adquirido bienes, que según las rentas y patrimonio

declarados no hubiera podido comprar, ha tenido alguna fuente de ingresos ocultos” (STS de 20 de mayo de 1996, de 17 de noviembre de 1999, de 30 de octubre de 2001 y de 17 de julio de 2000) y señala la STS de 21 de diciembre de 2001 “este indicio único, pero de una singular potencia acreditativa, se ratifica cuando concurra con una ausencia total de explicación por parte del contribuyente respecto de los bienes o ingresos detallados o bien cuando se produzca la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos”. Por el contrario, continúa el Tribunal, “cuando exista una explicación alternativa razonable y plausible, acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados, aún cuando no esté plenamente justificada, la prueba de cargo resultará insuficiente para fundamentar la condena penal.” Y en consecuencia, concluye, “que el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, que dichos bienes o derechos proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino simplemente aportar una explicación alternativa, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado”.

En definitiva, entiendo que según esta doctrina del Tribunal Supremo, la determinación de la cuota, en los casos de incrementos patrimoniales no justificados y ganancias obtenidas de forma ilícita, será bastante difícil de establecer y, en consecuencia, de obtener una condena penal, dado que la Administración solo cuenta para ello con un indicio, y el contribuyente con solo ofrecer una explicación “alternativa razonable y plausible” acerca de la procedencia de los bienes o ingresos detectados,

aún cuando no este plenamente justificada, ese indicio no será suficiente para fundamentar una condena penal en virtud del principio “in dubio pro reo”.

B) Carácter y eficacia probatoria de las actuaciones de la Inspección Tributaria.

Hay que tener en cuenta otra cuestión importante en relación a la determinación de la cantidad defraudada, y es que la misma corresponde establecerla al juez penal.

El Tribunal Supremo ha venido estableciendo que corresponde determinar, en todo caso, al Tribunal sentenciador la deuda tributaria, valiéndose de los informes y pericias que al efecto se practiquen en el procedimiento penal, de modo que la liquidación de la deuda “*habrá de realizarse en el proceso penal, ajustándose a las reglas tributarias, pero siempre de conformidad con las reglas de valoración de la prueba propias de esta clase de proceso. La eventual existencia de la liquidación ya efectuada formalmente por la Administración Tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal, no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes y a la posterior valoración por el Tribunal*” (SSTS número 2069, de 5 de diciembre de 2002 y 4/2003 de 3 de abril).

Así pues, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal, la determinación de la deuda fiscal constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, tal y como señalábamos anteriormente, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo

sustantivo (cuestiones de derecho), a las reglas del derecho administrativo-fiscal (artículos 3 y 7 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y artículo 10.1 de la LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS núm. 1688/2000 de 6 de noviembre, núm. 807/2001 de 30 de octubre, núm. 872/2002 de 16 de mayo, núm. 274/1996 de 20 de mayo y núm. 2486/ 2001 de 21 de diciembre). De esta manera, la Administración, cuando encuentre indicios de delito, deberá abstenerse de seguir el procedimiento de liquidación y se remitirán las actuaciones a la jurisdicción penal, en la cual corresponderá establecer entre los hechos probados la existencia efectiva de una deuda (o de una devolución), cuya evasión (u obtención indebida, en el caso de devoluciones) integra el tipo penal. Para ello los órganos judiciales podrán recurrir al auxilio de los órganos de la Administración tributaria, pero la presencia de éstos en el proceso penal será a través de los peritos, cuyo dictamen puede ser contrastado con el de otros, propuestos por la defensa o requeridos por el propio juzgador.

Precisamente, la eficacia probatoria en el proceso, de las actuaciones de la Inspección Tributaria, ha suscitado no pocas discrepancias. Estas actuaciones, de la Inspección de Tributos, se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas (artículo 143.1 LGT) que pasamos a detallar:

a) No plantea problemas, el valor de las *actas y diligencias* que figuran en el expediente administrativo remitido al Juzgado, que se incorporan a la causa penal como documentos públicos y que surte el efecto probatorio que les corresponden, que no es otro, que el de hacer

prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Es decir, hacen prueba de los hechos, no de las deducciones o conclusiones que en base a ellos extraiga la Inspección Fiscal y, además esa prueba, admite prueba en contrario (artículos 143.2 y 144 LGT).

b) Cuestión diferente, es el de la validez y eficacia probatoria de los *informes* periciales emitidos por los inspectores de Hacienda, que informan sobre el origen, contenido y determinación de la deuda tributaria, bien sean los mismos que han actuado en el procedimiento administrativo detectando la elusión tributaria, u otros distintos. Los informes han suscitado polémica al carecer de reconocimiento expreso su eficacia probatoria. Sin embargo, lo que sí que ostentan es la condición de documentos oficiales al haber sido emitidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, dentro de sus atribuciones competenciales. Pero como su acceso al proceso se produce como parte integrante del expediente remitido por la Administración, su valor es el del todo en el que se integra, que es el de simple denuncia y como tal, su eficacia probatoria dependerá de lo que se pruebe en el plenario. Por ello, para que adquiera autonomía propia independiente del expediente y pueda ser considerado como medio probatorio válido, es preciso que sea ratificado en presencia judicial y se someta a la contradicción entre partes y a la inmediación judicial.

Algunos autores, como Santos Alonso (49), entienden que "cuando la designación de los peritos, se realice sobre los mismos funcionarios de la

(49) Santos Alonso, J. *“El contenido del delito fiscal. Penas y Responsabilidad civil”*. El delito fiscal. Foro de Abogados Tributaristas. 2000.

inspección de tributos, que han actuado en vía administrativa para la comprobación e investigación de hechos, de los que se ha pasado tanto de culpa a la administración de justicia, se plantea una clara incompatibilidad para poder posteriormente efectuar funciones de peritos, que podrá dar lugar a su recusación, por las especialísimas relaciones que se plantean o puedan plantearse, en una comprobación tributaria. En este caso es necesario que los peritos designados sean distintos de aquellos inspectores que practicaron actuaciones en vía administrativa, pudiendo -dice este autor- ser estos citados al proceso como testigos”.

En este sentido la doctrina jurisprudencial ha venido reiterando, y es doctrina ya consolidada, que la imparcialidad de los peritos judiciales informantes viene determinada por su condición de funcionarios públicos cuya actuación debe estar dirigida a servir con objetividad los intereses generales; en consecuencia, la cualidad de funcionario público de los inspectores de Finanzas que actúan como peritos en un delito fiscal no constituye causa de recusación, ni determina pérdida de imparcialidad (SSTS de 12 de febrero de 1997, número 643/1999 de 30 de abril, núm. 1688/2000 de 6 de noviembre, núm. 20/2001 de 28 de marzo, núm. 2069/2002 de 5 de diciembre y de 3 de enero de 2003). La admisión de esas pericias, entiende el Tribunal Supremo, no vulnera ningún derecho fundamental, pues atendiendo a su condición de funcionarios públicos deben servir con objetividad a los intereses generales. Todo ello, obviamente, sin perjuicio de la necesidad de que el dictamen se someta al procedente debate contradictorio y a la debida valoración judicial, conforme a las reglas de la sana crítica, pudiendo en todo caso la parte acusada proponer los dictámenes alternativos que

estime procedentes, los cuales así mismo habrán de ser valorados por el Tribunal. De seguirse la tesis contraria, dice la STS de 6 de noviembre de 2000, los informes balísticos, grafológicos o dactiloscópicos, por ejemplo, deberán solicitarse por el Ministerio Público al sector privado, dada la vinculación laboral de los peritos que ordinariamente los emiten con el Ministerio del Interior que promueve la investigación y persecución de los hechos delictivos enjuiciados y con el Estado que ejercita el "*ius puniendi*".

Añade la citada sentencia del TS de 5 de diciembre de 2002, que "no puede confundirse la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación -que es un acto administrativo tributario sometido al correspondiente régimen como tal-, con una prueba pericial practicada por funcionarios públicos, en el seno de un proceso penal, sujeta a sus reglas propias, y sometida al oportuno debate y contradicción entre las partes y a la posterior valoración del Tribunal, que puede asumir sus conclusiones o no en función del resto de las pruebas disponibles". Esta misma doctrina es asumida por la STS de 2 de junio de 2005.

En definitiva, los jueces y tribunales apreciarán la prueba pericial según las reglas de la sana crítica (artículo 348 CC). Es decir, libre valoración por el juez, quien tiene la facultad y el deber de examinar la concatenación lógica (razonada) y la fuerza convincente del dictamen, cuidando de no aceptar conclusiones que no se asienten sobre hechos y datos suficientemente probados. De forma que, en el supuesto de existir dictámenes contradictorios, apunta el profesor Picó I Junoy el juez deberá decantarse hacia el que parezca más lógico, objetivo y ajustado a la realidad del pleito, e incluso puede atender en parte a las diversas

pericias concurrentes en aquello que estime de interés y en relación a las demás pruebas (50).

También hay que decir, que en este sentido, los tribunales suelen dar preferencia a la prueba practicada en sede judicial, aunque no sea el dictamen pericial emitido por la Administración. Muestra de ello es la sentencia del TSJ (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de Castilla-León, de fecha 15.01.2000, que en su fundamento jurídico sexto dice:

"Pues bien, como quiera que el informe pericial practicado en sede judicial reviste mayores garantías de imparcialidad que el emitido por el perito de la Administración, y además su resultado, valorado conforme a las reglas de la sana crítica, ha logrado convencer a esta Sala, cabe concluir que procede, en consecuencia, estimar parcialmente el recurso, y anular las resoluciones impugnadas, declarando como valor real del bien a los efectos de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el de 5.700.000 pesetas (34.257,69 euros). La presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos no impide que sea desvirtuada en un proceso jurisdiccional, pero ello exige demostrar a través de pruebas convincentes los errores de hecho o de apreciación que el órgano de valoración hay podido cometer. El dictamen pericial, en la medida en que ha sido emitido por un profesional cualificado, experto en la materia objeto de pericia, designado por insaculación y, por todo ello imparcial, resulta en principio preferible al informe del perito de la Administración, no sólo

(50) Picó I Junoy, Joan, *La prueba pericial en el proceso civil español. ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil*, J.M. Bosch, 2001, págs. 159-162, citado por Gómez Martín Fernando en *Actuaciones profesionales en el ámbito judicial*, Cedecs Editorial, Barcelona 2003, pág. 31.

por la referida imparcialidad y neutralidad respecto de las partes en conflicto, sino también por su mayor grado de concreción en la explicación de las circunstancias tenidas en cuenta para la valoración del inmueble, de manera que resulta procedente anular el acto administrativo para dar acogida a la valoración reflejada en el dictamen pericial, fruto de una comprobación personal y directa del perito y de una explicación más extensa, debiéndose entender así ya contestados los motivos impugnatorios indicados al inicio de este fundamento".

A la vista de todo ello, podemos concluir diciendo que los informes periciales emitidos por los inspectores de Hacienda, si bien gozan de presunción de legitimidad por tratarse de documentos oficiales emitidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, cuya actuación debe estar dirigida a servir con objetividad a los intereses generales, y no pierden, por ello, la condición de imparcialidad, deben someterse al debate contradictorio en sede judicial, para la correcta y debida valoración por el tribunal, que los valorará según las reglas de la sana crítica, en relación con el resto de dictámenes y pruebas practicadas, debiendo decantarse, el juez, por el que parezca más lógico, objetivo y ajustado a la realidad del pleito.

4.- Los sujetos del delito.

4.1 *Sujeto activo: el obligado tributario.*

La delimitación del sujeto activo, que cumpla los requisitos del tipo, a quien pueda imputarse su comisión, presenta problemas en el delito fiscal, puesto que el artículo 305 CP no delimita expresamente su ámbito - dice “el que” -, lo que ha dado lugar a la discusión doctrinal sobre si nos encontramos ante un delito común, que puede ser cometido por cualquier persona, o un delito especial que únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos.

La doctrina dominante (Bajo Fernández, Martínez Pérez, Ayala, García Caverro...) (51) ha entendido que el delito de defraudación tributaria debe ser configurado como un delito especial propio, en la medida en que el legislador solamente atribuye la realización del tipo al sujeto que tiene una especial relación jurídico-tributaria con la Hacienda Pública, esto es, al sujeto que según la normativa tributaria, se halla obligado al pago de la deuda tributaria o, en su caso, es el sujeto que obtiene la devolución indebida o el beneficio fiscal ilícito. Y así lo ha entendido también de forma constante nuestra jurisprudencia (SSTS, Sala 2ª, de 24 de febrero de 1993, de 20 de mayo de 1996, de 25 de febrero de 1998 y de 14 de julio de 2003, entre otras).

(51) Martínez-Bujan Pérez, C., “*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*” en Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: mesas redondas de derecho y economía; Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid 2007, págs. 69 a 104.

En lo que se refiere, en concreto, a las personas que integran el círculo de sujetos activos, existe un amplio consenso en entender que hay que incluir al contribuyente y al sustituto, y a todos los obligados al pago enumerados en el artículo 35 de la LGT como “obligados tributarios”, al lado del contribuyente y el sustituto, esto es, a todos los obligados a realizar cualquier tipo de pago, ingreso a cuenta, retener, a los sucesores y a los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos, y que son, en definitiva, todas aquellas *“personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”* (artículo 35.1 LGT).

Cuando el implicado en la defraudación fiscal que presenta caracteres de delito es una persona física, los problemas sobre la identificación del autor se diluyen, porque el obligado tributario es el responsable directo de las infracciones en que incurra, y en consecuencia, de los delitos que puedan derivar de ellas. Sin embargo, cuando el contribuyente es una persona jurídica, la cuestión sobre el autor del hecho, y por ende, el autor del delito fiscal suscita mayores problemas, porque la responsabilidad que pueda derivarse de las obligaciones tributarias ha de desplazarse hacia los órganos directivos o de gestión de la empresa. Igual sucede cuando intervienen terceros en la comisión del delito fiscal. Por ello vamos a analizar separadamente todas estas cuestiones.

4.1.1 *La responsabilidad de las personas jurídicas.*

En el año 2010, con la aprobación de la LO 5/2010, de 22 de junio, que modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal, España se ha sumado al grupo de países que han introducido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, a través del nuevo artículo 31 bis del C.P., suponiendo esta reforma una de las más significativas de la Parte general del Derecho penal de las últimas décadas: incorpora finalmente a la persona jurídica como sujeto del Derecho penal y establece su responsabilidad penal directa, en la materia que demandaba una respuesta penal clara para las personas jurídicas, sobre todo en aquellas figuras delictivas donde la posible intervención de las mismas se hace más evidente, siendo el delito fiscal uno de los incluidos en esta reforma.

No obstante Fermín Echarri (52) entiende que la innovación no deja de ser relativa, pues el legislador ya había introducido en el artículo 129 del Código Penal de 1995 una regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas respecto de hechos punibles de sus órganos, junto a la previsión de una responsabilidad solidaria para el pago de la multa impuesta a las personas físicas que cometían delitos en el ámbito de la representación o actuación de aquéllas, regulada en el desaparecido apartado segundo del artículo 31 CP.

(52) Echarri Casi, Fermín, “*Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectivas de las garantías constitucionales*”, en Diario La Ley, nº: 7632, de 18 de mayo de 2011.

La reforma es, para Silvina Bacigalupo (53), una consecuencia directa de la existencia de numerosos instrumentos internacionales y de la Unión Europea que demandan una respuesta penal clara para la responsabilidad penal de las personas jurídicas (como el Convenio de Derecho Penal del Consejo de Europa contra la Corrupción o el Convenio sobre la Lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales).

De hecho, como señala Sánchez Reyero (54), el reconocimiento de la posibilidad de atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas y hacerlas destinatarias de la correspondiente sanción es una realidad en numerosos países de nuestro entorno como consecuencia del proceso de armonización internacional del Derecho penal y de la política criminal trazada desde la Unión Europea, aun cuando se materializa en modelos jurídicos muy heterogéneos. A título ilustrativo se pueden citar el Reino Unido y el Código Penal francés que consagran un modelo de responsabilidad por traslación o atribución desde presupuestos muy diferentes. Así en el Reino Unido existe la responsabilidad penal de las personas jurídicas salvo que se establezca expresamente otra cosa, mientras que en, el Código Penal francés de 1994, en su parte General (artículo 121.2) reconoce esa posibilidad aunque no de forma incondicionada o sistemática, sino más bien como solución excepcional,

(53) Bacigalupo, Silvina, “*Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (artículos 31 bis y 129 CP)*”, en Diario La Ley, n°: 7541, de 5 enero de 2011.

(54) Sánchez Reyero, D.G., “*Estudio sobre la responsabilidad de la persona jurídica, el doloso dependiente y el corporate compliance*”, en Diario La Ley, n°: 7653, de 16 de junio de 2011.

coexistiendo aquélla con la de sus dirigentes.

El Código Penal austriaco y el suizo adoptan un modelo más próximo al denominado de la responsabilidad propia u originaria o de la culpabilidad de empresa, en el que se buscan los fundamentos de la responsabilidad en factores que tienen que ver más con la infracción de los deberes propios que incumben exclusivamente a la persona jurídica.

En Italia, restringida constitucionalmente la responsabilidad penal al ámbito de las personas físicas (artículo 27.1), el Decreto Legislativo Giugno 2001 núm. 213 de 8 de junio de 2001, regula una suerte de Derecho penal administrativo, estableciéndose como presupuesto para la imposición de sanciones la comisión del delito por quienes sean representantes, directivos o administradores de hecho o derecho, así como las personas que ejerzan labores de control, siempre que actúen en interés o beneficio de la persona jurídica.

Se opta por un modelo mixto, en el que se logra compaginar la culpabilidad por defecto de organización con el modelo de responsabilidad vicarial.

En España, el Tribunal Constitucional (STC núm. 246/1991) analizó la problemática de la responsabilidad de las personas jurídicas prevista por el Derecho administrativo sancionador y la declaró compatible con el principio de culpabilidad y las exigencias de responsabilidad por la propia conducta y personalidad de la sanción.

Pero ahora, además de la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, ya existente, la última reforma del Código Penal -LO 5/2010, de 22 de junio- ha introducido en España su responsabilidad

estrictamente penal y autónoma de la responsabilidad de la persona física en el nuevo artículo 31 bis CP, a tenor del cual:

«1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.

2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.

3. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles

por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente.

4. Sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: a) Haber procedido antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades. b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos. c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito. d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

5. Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones Públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades Públicas

Empresariales, a los partidos políticos y sindicatos, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía, administrativas cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten directamente políticas públicas o presten servicios de interés económico general. En estos supuestos, los órganos jurisdiccionales podrán efectuar declaración de responsabilidad penal en el caso de que aprecien que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal».

A la vista del precepto transcrito, a continuación vamos a analizar los requisitos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y el modelo de imputación legalmente establecido.

A) Sujetos Responsables

Por lo que se refiere a los sujetos sometidos a este régimen de responsabilidad, en primer lugar, su destinatario primario son las personas jurídicas privadas de derecho civil y mercantil ya que el Estado y las entidades de los artículos 53 y ss., de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) (Administraciones Públicas Territoriales e institucionales, Organismos Reguladores, Agencias y Entidades Públicas Empresariales, partidos políticos y sindicatos, organizaciones internacionales de derecho público, y aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía,

administrativas o cuando se trate de Sociedades mercantiles Estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicio de interés económico general) se encuentran excluidos por imperativo legal [artículo 31 bis 5].

Resulta extraña la exclusión, que hace la Ley, de los partidos políticos y los sindicatos. Al respecto, señala Gómez-Jara (55), que la exclusión de los primeros pudiera estar basada en la ya existente Ley de Partidos, en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones. La exclusión de los sindicatos resulta de justificación más difícil. Sin embargo, como común denominador a ambas exclusiones pueden apuntarse quizás las siguientes circunstancias: en primer lugar, tanto partidos políticos como sindicatos vienen contemplados en la Constitución como instituciones que desempeñan una función pública *cuasi* estatal, motivo por el cual, en cierto sentido, tan laxo probablemente como impropio, pueden considerarse Estado -con la correspondiente exclusión-. En segundo lugar, en el fondo, el legislador español, si bien formalmente ha introducido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, tiene en mente la responsabilidad penal empresarial o corporativa, en la que los actores corporativos son el objetivo principal de su política criminal.

Asimismo, continúa Gómez-Jara, se advierte una cierta laguna legislativa al excluir las sociedades estatales, pero no se indica nada respecto de las sociedades autonómicas, provinciales y locales. Una interpretación teleológica y garantista propia del Derecho penal obligaría a considerar que dichas sociedades se encuentran igualmente excluidas del ámbito de aplicación del artículo 31 bis, toda vez que constituyen

(55) Gómez-Jara Diez, C. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma de Código Penal”, en Diario La Ley, número 7534 de 23 de diciembre de 2010, pág. 2.

instituciones del Estado y la *ratio* para excluir a las primeras debería servir, en idéntica medida, para evitar la aplicación de la responsabilidad penal a las últimas.

En segundo término, a los entes que no gocen de personalidad jurídica les será de aplicación el régimen del artículo 129 CP, según el cual:

«1. En caso de delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis de este Código, el Juez o Tribunal podrá imponer motivadamente a dicha empresa, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en los apartados c) a g) del artículo 33.7 podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.

2. Las consecuencias accesorias a las que se refiere en el apartado anterior sólo podrán aplicarse a las empresas, organizaciones, grupos o entidades o agrupaciones en él mencionados cuando este Código lo prevea expresamente, o cuando se trate de alguno de los delitos o faltas por los que el mismo permite exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

3. La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa a los efectos

establecidos en este artículo y con los límites señalados en el artículo 33.7.»

Por tanto, empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que carezcan de personalidad jurídica quedan excluidas del ámbito de aplicación del artículo 31 bis. CP y, por tanto, incluidas en el artículo 129 CP. No obstante, como señala Gómez-Jara (56), la similitud de las sanciones a imponer por vía del artículo 129 CP y del artículo 31 bis y la gravedad de las mismas obligan, cuando menos, a considerar la posibilidad de aplicar requisitos similares de imputación en ambos casos, puesto que una diferencia sustancial de trato encuentra difícil justificación en la mera personalidad jurídica.

En tercer lugar, hay que hacer referencia a los supuestos en los que, debido a la transformación, fusión, absorción o escisión de las sociedades, la responsabilidad personal se transmite a la persona jurídica sucesora, aunque *«el Juez o Tribunal podrá moderar el traslado de la pena a la persona jurídica en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella»*, según prevé el primer párrafo del apartado segundo del artículo 130 CP.

En cuarto lugar, dispone el segundo párrafo del artículo 130.2 CP que: *«no extingue la responsabilidad penal la disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica»*, a lo que añade que se entenderá que concurren dichos supuestos *«cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de los clientes, proveedores y empleados, o de la parte más*

(56) Gómez-Jara Diez, C. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma de Código Penal”, op. cit, pág. 3.

relevante de todos ellos». En sentido contrario, la disolución que no sea aparente sino real sí extingue la responsabilidad penal.

Por último, no podemos olvidarnos de la llamada persona jurídica instrumento, es decir, el régimen sancionador del Código Penal, también será de aplicación a la persona jurídica que se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales, *«siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal»* (artículo 66 bis 2 CP).

En definitiva, podemos concluir que las personas jurídicas sometidas al régimen de responsabilidad penal, tras la reforma operada en el Código Penal, son las siguientes:

- las personas jurídicas privadas de derecho civil y mercantil (con la exclusión señalada de los entes públicos expresada en el artículo 31 bis . 5 CP),
- los entes sin de personalidad jurídica, a los que les será de aplicación el régimen del artículo 129 CP,
- la persona jurídica sucesora, en los casos de transformación, fusión, absorción o escisión, por la vía del artículo 130.2 CP,
- la persona jurídica que, tras una disolución encubierta o aparente, continúe su actividad económica y mantenga la identidad sustancial de los clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos (artículo 130.2 CP).
- La persona jurídica instrumento que se utilice para la comisión de ilícitos penales, *«siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal»* (artículo 66 bis 2 CP).

B) Modelo de Imputación

Uno de los extremos que está siendo objeto de mayor discusión en la doctrina, es el referente al modelo de imputación de responsabilidad penal. Para poder comprender bien el problema habría que explicar, siquiera sea someramente, cuáles son los modelos posibles de atribución de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y cuál es aquél por el que ha optado el legislador de la reforma penal de 2010.

En este sentido, y siguiendo a Del Rosal Blasco (57) debemos de recordar que los dos modelos de imputación que se han considerado doctrinalmente para atribuir responsabilidad penal a una persona jurídica son el modelo de la atribución o de la responsabilidad por atribución y el modelo de la responsabilidad propia o de la responsabilidad por hecho propio.

Como ha explicado, en nuestra doctrina, Silva Sánchez (58), el modelo de responsabilidad por atribución presupone la comisión de un hecho delictivo por parte de una persona física integrada en el seno de la persona jurídica (administrador o representante legal), de tal forma que «la responsabilidad por ese hecho delictivo se transfiere a la persona jurídica, en la medida en que se considera que los actos de

(57) Del Rosal Blasco, B., “Responsabilidad Penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa”, en Diario La Ley número 7670, de 11 de julio de 2011, pág. 3.

(58) Silva Sánchez, J. M., “*La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*”, en Derecho Penal y Criminología, vol. 29, nº: 86-87, 2008, pág. 130.

dichos órganos, en virtud de la relación funcional existente entre éstos y aquélla, son, también, de esta última».

Y por otra parte, el modelo de la responsabilidad propia o de la responsabilidad por hecho propio, que no exige la transferencia a la persona jurídica de la responsabilidad de las personas naturales que se integran en su estructura organizativa, sino que es una responsabilidad de la persona jurídica de forma directa.

La Ley Orgánica 5/2010 ha establecido la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en los supuestos previstos en el Código penal, por «los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho» y por «los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso» (artículo 31 bis, núm. 1).

La regulación, señala Del Rosal Blasco (59), se podría tachar de confusa porque no explica bien los fundamentos dogmáticos sobre los que se basa.

De hecho, algunos autores, como por ejemplo, Zugaldía Espinar, no dudan en señalar que la nueva regulación «establece una responsabilidad criminal directa por la propia acción y la propia culpabilidad de la

(59) Del Rosal Blasco, B., *“Responsabilidad Penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa”*, op.cit., págs 1 a 12.

persona jurídica. Por consiguiente, la responsabilidad criminal de la persona jurídica va a exigir siempre que lo que realiza una persona física (o varias integradas en un órgano de la sociedad), se le impute a una persona jurídica sobre la base de la infracción culpable de deberes que le competen precisamente a ella» (60).

Por su parte, hablan de un modelo de responsabilidad directa de la persona jurídica Carbonell Mateu y Morales Prats (61), aunque admiten que el modelo, en realidad, se encuentra más próximo a un modelo de transferencia, y, finalmente, entiende que es un modelo de transferencia puro Rodríguez Mourullo (62).

En opinión de Del Rosal Blasco, (63) el nuevo texto del Código Penal parece acoger, en todo caso, un modelo amplio de identificación, toda vez que la responsabilidad penal de la persona jurídica la establece sobre la base de comportamientos personales, por acción u omisión, de representantes y administradores de dicha persona jurídica, (64).

(60) Zugaldía Espinar, «*Societas delinquere potest (Análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio)*», en *La Ley Penal. Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 76, noviembre 2010, pág. 2.

(61) «*Responsabilidad penal de las personas jurídicas*», en Álvarez García, F. J. y González Cussac, J. L., *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Valencia, 2010, pág. 72.

(62) Rodríguez Mourullo «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas desde las perspectivas político-criminal y dogmática*», en *Otrosí*, núm. 6, abril-junio 2011, pág. 10.

(63) Del Rosal Blasco, B., «*Responsabilidad Penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa*», *op.cit.*, págs 9.

(64) En el mismo sentido, la Circular 1/2011, de 1 de junio de 2011, de la Fiscalía General del Estado, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica número 5/2010, pág. 33.

Por otra parte hay quien ha afirmado (65), que «el legislador no ha elaborado un modelo de imputación en sentido estricto, sino que describe la determinación de los hechos que permitirán la atribución de éstos a las personas jurídicas» .

Compartiéndose o no dichas opiniones, lo cierto es que el CP establece dos presupuestos de imputación:

El primer presupuesto de la responsabilidad penal de una persona jurídica, de acuerdo con las premisas sentadas en el nuevo artículo 31 bis CP, es la determinación de las características típicas de ese hecho de conexión cometido por la persona física (representante legal o administrador) al que se encuentra inevitablemente vinculado la responsabilidad penal del ente colectivo (artículo 31 bis, núm. 1, primer párrafo).

El segundo presupuesto de la responsabilidad penal viene determinado por la idea de la culpabilidad por defecto de organización, que establece la responsabilidad penal de la corporación cuando se pueda determinar que, producido un daño o perjuicio, la empresa ha fallado a la hora de establecer sistemas y mecanismos de evitación de riesgos criminales, o cuando la supervisión y vigilancia de aquellos a los que ha puesto en situación de cometer un delito o de causar daño es inadecuada, o cuando la falta del debido control de los administradores o de los representantes legales sobre los empleados, ha permitido la comisión de delitos por parte de éstos, (artículo 31 bis, núm. 1, segundo párrafo).

(65) Bacigalupo Sagesse, S., «Art. 31 bis», en GÓMEZ TOMILLO, M. (dir.): Comentarios al Código Penal, 2ª ed., Valladolid, 2010, pág. 272 .

En este caso, no es sólo la comisión de un delito por parte del empleado o dependiente, sino, también, la infracción, por parte del administrador o del representante, de un deber de control o vigilancia del comportamiento del empleado. Sin embargo, el contenido y límites de este deber de control se desconocen, porque, en España ni siquiera tenemos ese ámbito normativo definitorio del contenido o de los contornos del citado deber de control o vigilancia.

A la vista, por tanto, de ese vacío normativo, lo único que, en opinión de Del Rosal Blasco (66), se puede hacer es utilizar un criterio interpretativo por exclusión, de modo que los contornos de ese deber de control, que no puede, en ningún caso, generar responsabilidad criminal del administrador o del representante -porque, entonces, nos iríamos al párrafo primero del artículo 31 bis-, se delimitan mediante un criterio meramente formal, que entiende violado el deber de control por parte del administrador o del representante, cuando éste hubiera conocido los hechos (esto es, el riesgo o la certeza de comisión de un delito por parte del empleado o dependiente) y los hubiera podido remediar, sin necesidad de que las medidas correctoras fueran actos de la propia competencia. La excesiva formalidad del criterio puede generar ciertos excesos, a los efectos de dar relevancia penal a la infracción del deber de control para generar responsabilidad penal de la persona jurídica, pero el propio precepto obliga a una ponderación cuando se refiere a que hay que atender a “las concretas circunstancias del caso”.

Por otra parte, nada impide que esa falta de control del empleado sea consecuencia de una conducta negligente del administrador o represen-

(66) Del Rosal Blasco, B., “Responsabilidad Penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa”, op.cit., pág. 13.

tante; es más, probablemente éste sea el caso más frecuente.

En mi opinión, nos encontramos ante un sistema mixto o un modelo amplio de identificación, pues, si bien, en los dos presupuestos de atribución de responsabilidad penal, recogidos en el artículo 31 bis. 1 del CP, estamos ante hechos cometidos por personas físicas, esto es, representantes legales, administradores de hecho o de derecho (párrafo primero), y empleados (párrafo segundo), que transfieren la responsabilidad penal a la persona jurídica, y por tanto, ante un modelo de transferencia; no podemos olvidar los apartados 2 y 3 del artículo 31 bis., en los que el texto legal declara que la responsabilidad penal de la persona jurídica es legalmente autónoma de la responsabilidad penal de las personas físicas, de tal manera que podrá decretarse la responsabilidad penal de la persona jurídica «aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella» (artículo 31 bis 2), y es más, las circunstancias que atenúen o agraven la responsabilidad de las personas físicas, no excluirán ni modificarán la responsabilidad penal de las personas jurídicas (artículo 31 bis 3).

Por tanto, nos dice Gómez-Jara (67), el legislador español, consciente de los problemas de irresponsabilidad organizada/estructural, ha optado por considerar que la responsabilidad de la persona jurídica es autónoma de la de la persona física. No obstante, esa declaración genérica puede comportar importantes problemas, con un notable riesgo de

(67) Gómez-Jara Díez, C. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma de Código Penal”, op. cit, pág. 8.

responsabilidad objetiva para la persona jurídica que debe evitarse. Así, puede resultar una tentación iniciar un procedimiento penal contra una persona jurídica en el momento en el que se produzca un resultado lesivo en su ámbito organizativo y que, a la vista de las dificultades probatorias acerca de qué persona física en concreto haya llevado a cabo la conducta descrita -sc. no haya podido ser «individualizada»- se condene sin más a la persona jurídica. Por ello, para este autor, debería exigirse, en cualquier caso, para la imposición de la pena a la persona jurídica, la realización de un injusto típico por parte de ésta.

Este, y otros problemas que, sin duda, se irán planteando, como es la determinación de qué se considera control debido por parte de los superiores, deberán ser resueltos por la jurisprudencia con ayuda de la doctrina.

4.1.2 *La participación de terceros en el delito fiscal.*

La posibilidad de que en un delito especial propio, como el delito contra la Hacienda Pública, el *extraneus*, esto es el sujeto en que no concurre la condición necesaria para realizar la acción típica, sea inductor o cooperador necesario del *intraneus* (obligado tributario) ha sido largamente debatido en la doctrina (68) y la jurisprudencia, pero esta última desde hace algún tiempo viene siendo favorable a la admisión de dicha posibilidad, porque “la ley no impide la punibilidad del *extraneus* como participe en el delito propio del *intraneus*” (SSTS de 20 de mayo de

(68) Vid. por todos, Adame Martínez, F. en "*Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*", Editorial Comares, Granada, 2010.

1996, de 12 de febrero de 1997, de 25 de marzo de 1997, de 21 de diciembre de 1999, entre otras).

Esta solución, nos dice Esteben Solaz (69), tiene una clara fundamentación normativa: el partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal.

Para comprender bien el fundamento de la participación, vamos a ir analizando los diversos supuestos de la participación de terceros en el delito fiscal:

A) La inducción.

Siguiendo la definición que nos da el Código Penal (artículo 28 a), podemos decir que, “también son autores: los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo”.

Nuestra ley penal no da una definición de inducción, por ello, han sido los tribunales los que al aplicar la ley han elaborado el concepto y establecido los requisitos necesarios que deben concurrir. Así la STS de fecha 25.06.85 ha definido el término inducir como: "causar, mediante influjo psíquico, en otra persona, la resolución de ejecutar un hecho típicamente antijurídico."

La modulación del concepto y los requisitos necesarios para su concurrencia, aparecen en numerosas resoluciones de nuestro Tribunal Supremo, por ejemplo la STS de fecha 05.05.89, que ha establecido que

(69) Solaz Solaz, E., “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 2.

"la inducción tiene lugar cuando alguien, mediante un influjo meramente psíquico, pero eficaz y directo, se convierte en la causa de que otro y otros resuelvan cometer un delito y efectivamente lo cometan, lo que quiere decir: a) que la influencia del inductor ha de incidir sobre alguien que (previamente) no está decidido a cometer la infracción; b) que la incitación ha de ser intensa y adecuada de forma que motive suficientemente al inducido a la perpetración del hecho deseado; c) que se determine a un ejecutor determinado y a la comisión de un delito concreto; d) que el inducido realice efectivamente el tipo delictivo a que ha sido incitado y e) que el inductor haya actuado con la doble intención de provocar la decisión criminal y de que el crimen efectivamente se ejecute".

Pocas líneas ha dedicado la doctrina a este tema, Esteban Solaz ha definido la inducción diciendo que consiste en suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible (70).

Más recientemente, podemos destacar algunas sentencias de la Sala 2ª del Tribunal Supremo que tratan el tema, como por ejemplo la de 28 de octubre de 1997 (*caso Filesa*), en la que se condena como inductor de delito fiscal por considerar que *“la responsabilidad competía también a la persona que, como instigador de todas las operaciones fraudulentas (confección y emisión de facturas) tenía lógicamente poder de decisión en cuanto a la presentación ante la Delegación de Hacienda de las obligaciones fiscales.”*

(70) Solaz Solaz, E., *“El delito fiscal: aspectos conflictivos”*, op. cit., pág. 2.

En este mismo sentido la STS de 30 de abril de 2003 afirma que *“es claro que la conducta del acusado, diseñando y planificando cuidadosamente la operación defraudatoria, dando a sus familiares y a su empleado de confianza las instrucciones necesarias para que todos desempeñasen el papel que les había asignado a fin de que todos llegasen a la misma meta de omitir el pago del impuesto, que dicha conducta es fundamentalmente la de un inductor aunque no falten en ella elementos propios de la cooperación necesaria”*.

Vemos como la forma en que puede manifestarse este influjo no agota en las formas más comunes (mandato, consejo, orden, coacción, etc.), sino que, tal y como apunta el TS, "se reconoce en toda relación en la que el inductor actúa como agente emisor y el segundo como paciente receptor del influjo psíquico", señala la STS de fecha 14.09.89. Como por ejemplo, podemos citar, el caso del asesor, que sin intervención posterior en los hechos, infunde en su cliente -comerciante- la idea, que lleva a efecto, como medio de obtener mayores beneficios, de contabilizar como gasto facturas por servicios no prestados.

B) Cooperador necesario

Es la persona que interviene en el hecho del autor, con actos ejecutivos sin los que el mismo no se hubiera realizado. A él se refiere el artículo 28 del Código Penal, cuando dice:

"También serán considerados autores: b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado".

El cooperador se diferencia de la coautoría material, en que no ejecuta el hecho típico, sino que pone a contribución una actividad ajena o distinta, pero íntima y necesariamente relacionada con aquel. También, en el caso del cooperador necesario, el TS ha señalado los elementos que deben concurrir en el sujeto para tenerle como tal, siendo estos los siguientes: un elemento subjetivo, constituido por un acuerdo previo que puede ser espontáneo y surgir al tiempo en que se están ejecutando los hechos, conocimiento y voluntad de realizar los actos en que consiste su intervención, y que con sus actos está contribuyendo a la realización del delito por el autor; y otro elemento objetivo, constituido por los actos aportados a la ejecución, que deben ser eficaces, necesarios y trascendentes para el resultado finalístico (SSTS 23.02.87, 12.06.91, 13.11.92).

Vemos como, a diferencia del cómplice, los actos que ejecuta el cooperador necesario, no son de auxilio o mera ayuda, sino necesarios, eficaces y trascendentes para obtener el resultado.

Ahora bien, para determinar si los actos ejecutados son necesarios, la doctrina y jurisprudencia acude a diferentes criterios, así Romeral Moraleda (71) nos señala los siguientes: el de la *conditio sine qua non*, según la cual toda condición del resultado es causa del mismo; el del "dominio del hecho", que implica que el sujeto pueda impedir o interrumpir la ejecución de la conducta típica; y el de los "bienes o servicios escasos" centrado en la dificultad de obtener de cualquier persona la aportación

(71) Romeral Moraleda, A., "Sujeto activo del delito fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: responsabilidad y la crisis de la empresa como causa de justificación", en Gaceta Fiscal, Terceras jornadas sobre el delito fiscal, enero 2000, pág. 115.

que hace el cooperador, valorando esa dificultad conforme a criterios derivados de la convivencia social.

Sirva de ejemplo, de cooperador necesario, siguiendo el del inductor, la persona que proporciona al obligado tributario las facturas falaces que contabiliza como gasto. Sin perjuicio, lógicamente, de tenerle como autor de un delito de falsedad en documento mercantil.

En el concepto de terceros participantes se inserta la actuación de los *asesores fiscales*, que pueden colaborar activamente en la comisión de delitos fiscales, por tratarse de técnicos especializados en la materia que suelen suplir los desconocimientos de las empresas en la misma. Su intervención en el delito, de resultar partícipes en la responsabilidad penal, suele ser calificada de cooperador necesario, pues la autoría solo puede predicarse de quien ostenta la cualificación exigida por el delito especial, esto es, el obligado tributario. Así ha sido calificado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y en concreto en la sentencia número 1231 de 26 de julio de 1999, que fue una de las primeras ocasiones en las que el Tribunal Supremo se planteó la cuestión relativa a si el asesor fiscal que interviene en un delito fiscal debía responder como autor o como partícipe de dicho delito, calificando la responsabilidad penal del asesor fiscal como partícipe siempre y cuando “*su intervención sea imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que se ejecutó, pues su profesión le permite aportar unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas, de tal modo eficaces en la realización del hecho, que sin ellos no hubiera sido posible su ejecución, al ser tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin su participación. La necesidad de la cooperación de éste -(artículo 28 b) CP)- es evidente*”, por lo que se le condenó

como cooperador necesario del delito cometido por el obligado tributario.

De tal forma, cuando el asesor fiscal interviene en la realización del delito de acuerdo con el obligado tributario, se le considera cooperador necesario.

Además de estos casos de intervención del asesor fiscal, en los que, como señala la sentencia antes citada - *su intervención sea imprescindible para el desarrollo del delito* -, pueden existir otros casos de intervención del asesor fiscal en el delito fiscal, en los que hay que analizar si existe o no responsabilidad penal. En general, siguiendo a Gómez Martín (72), podemos resaltar tres supuestos diferentes:

1.- Intervención dolosa del asesor en el delito fiscal.- Cuando el asesor incurra en un error en la liquidación del impuesto, si el cliente le puso en conocimiento del ingreso y le facilitó la documentación completa de la que se deduce la existencia del ingreso finalmente no declarado por el asesor, es evidente que el obligado tributario quedará exento de toda responsabilidad penal, debiendo recaer ésta, en su caso, sobre el asesor, siempre que haya actuado dolosamente. Y en el caso de que el asesor explique a su cliente el *modus operandi* específico de llevar a cabo la defraudación para no ser descubierto, sobre ambos ha de recaer la responsabilidad.

2.- Asesoramiento incorrecto del asesor.- Cuando el asesor fiscal asesore incorrectamente a su cliente y éste, como consecuencia de ello, acabe incurriendo en defraudación típica, el obligado tributario podría

(72) Gómez Martín, V., “*La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos*”, en La Ley Penal, nº: 73, año 2010, págs. 88 a 106.

quedar exento de responsabilidad penal, por encontrarse en situación de error de prohibición invencible. La conducta del asesor fiscal sería constitutiva de una cooperación imprudente, y, por tanto, atípica, por serlo la defraudación fiscal imprudente. No obstante, en el delito fiscal, la jurisprudencia no sólo no suele apreciar error de prohibición en el obligado tributario, sino que, al contrario, presume que actúa dolosamente, porque supone que quien realiza una determinada conducta que puede ser típica de un delito lo hace dolosamente, salvo que las pruebas indiquen lo contrario. En los delitos contra la Hacienda Pública, quien elude el pago de deuda tributaria omitiendo la declaración de determinado ingreso, deberá probar que no lo hizo dolosamente, sino por error, aportando pruebas objetivas que lo hagan creíble, no bastando la simple afirmación del error, ya que lo que sí que resulta evidente, es un beneficio: la exención de responsabilidad penal tanto para uno como para otro.

3.- Suministro de información incorrecta del obligado tributario al asesor fiscal.- En aquellos casos en que el obligado tributario facilita al asesor información fiscal incorrecta, por ser ésta mendaz o por incurrir en alguna omisión relevante, y como consecuencia de ello se acaba produciendo una defraudación de las expectativas de ingreso de la Hacienda Pública típicamente relevante, la responsabilidad del asesor fiscal dependerá del grado de conocimiento que tenga de la incorrección de la información proporcionada.

En mi opinión, y de acuerdo con Martínez-Buján Pérez, no puede ofrecerse una respuesta genérica al supuesto de la participación del asesor fiscal en los delitos contra la Hacienda Pública, ya que será

necesario efectuar un análisis individualizado de la aportación del asesor en cada caso concreto (73).

En la misma situación (como cooperador necesario), es tratado por la jurisprudencia el Director de Banco, *en el que de acuerdo con los defraudadores, se abrieron las cuentas a nombre de personas imaginarias para canalizar el dinero negro* (SAP La Rioja de 17 de octubre de 1997). En términos generales, dice Martínez-Buján Pérez (74), la conducta del empleado de banca que se desenvuelva estrictamente en el marco del estándar normativo laboral que regula su actividad profesional, constituye una conducta neutral que queda al margen de la participación delictiva.

Sólo cuando exista un especial deber impuesto por ley o cuando se salga del estándar normativo profesional para realizar una conducta específica que se adapta al hecho principal, podrá hablarse de participación punible. Así, por ejemplo, según Robles (75), existirá una conducta neutral cuando el empleado del banco realiza una transferencia a una cuenta del extranjero, dado que los bancos no son garantes del pago de los impuestos de sus clientes. Sin embargo, otros autores como Schünemann, comenta Martínez-Buján, se hallan en una posición completamente opuesta, considerando que la transferencia de dinero por parte de los bancos al extranjero constituye un medio de ayuda incuestionable para la defraudación tributaria, dado que sólo con la

(73) Martínez-Buján Pérez, C. “*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*”, Mesas redondas de Derecho y Economía, op. cit., págs. 69 a 102.

(74) Martínez-Buján Pérez, C. “*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*”, Mesas redondas de Derecho y Economía, op. cit., págs. 69 a 102.

(75) Robles Planas, “*La participación en el delito: fundamento y límites*”, Madrid 2003, pág. 37 y 316.

cooperación de las entidades bancarias puede conseguirse trasladar eficazmente dinero negro fuera del país.

En conclusión, en el caso del empleado de banca, al igual que ocurre con el asesor fiscal, habrá que estar al caso concreto, y analizar cada conducta de forma individualizada para calificar su participación como de responsabilidad penal o no.

C) Cómplice

La complicidad también tiene cabida en la intervención de terceros. El Código Penal los define (artículo 29) como “los que no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”.

El cómplice, como participe del delito no tiene la consideración de autor, es, en palabras de Esteban Solaz (76), un cooperador no necesario o de segundo grado, en el hecho del autor. Únicamente se diferencia del cooperador necesario, dice Romeral Moraleda (77), en que la aportación que realiza, si bien debe ser eficiente y efectiva al fin propuesto por el autor, en cambio no debe ser necesaria ni decisiva.

El TS explica las características principales de la complicidad a través de sus resoluciones, que podemos resumir de la siguiente forma según

(76) Solaz Solaz, E., “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 3.

(77) Romeral Moraleda, A., “Sujeto activo del delito fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: responsabilidad y la crisis de la empresa como causa de justificación”, op.cit., pág. 115.

sentencia de fecha 17.01.91, que dice textualmente: " La complicidad del artículo 16 (del Código Penal derogado) hace referencia a una cooperación no necesaria, requiriendo la concurrencia de dos elementos fundamentales. Subjetivamente se requiere la existencia de un *pactum sceleris* como concierto de voluntades o previo acuerdo, coetáneo, inicial, o sobrevenido a la acción, expreso o tácito, junto con la conciencia respecto de la ilicitud y antijuridicidad del acto pactado entre ellos. A la vez, y como elemento objetivo, es precisa la aportación de unos actos anteriores o simultáneos de carácter auxiliar. Una especie de participación de segundo grado que supone objetivamente la aportación en el hecho delictivo del propio esfuerzo del cómplice, esto es, un acto de ejecución, aunque accesorio, dentro del cometido asumido, actos en suma que solo habrán de ser periféricos, de simple ayuda o meramente secundarios.

Técnica y jurídicamente han de coexistir un cierto acuerdo de voluntades, un algo consensual, aunque mínimo, aunque tácito, aunque sobrevenido. Han de coexistir una cierta aportación física y objetiva. Mínima si se quiere también, un algo material que de alguna manera signifique auxilio o cooperación".

Es significativa la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000 en la que se refiere al cómplice como el supuesto del administrador que "cooperó a la realización de la conducta elusiva del pago de los tributos llevada a cabo por el sujeto, con actos que no alcanzan el rango de necesidad en concreto, precisa para que puedan ser considerados como de cooperación necesaria".

En definitiva, podemos decir que en la complicidad se da un acuerdo de voluntades entre el cómplice y el autor, para realizar la elusión del pago del tributo, si bien la participación del cómplice es de carácter secundario, de auxilio o de simple ayuda.

4.2 *Sujeto pasivo: la Hacienda Pública.*

Al hablar del sujeto pasivo del delito fiscal, se produce una inversión con respecto a la relación tributaria, pues quien es sujeto activo de ella (la Hacienda Pública), pasa a convertirse en sujeto pasivo del delito. No hay que olvidar que el delito fiscal exige una previa relación tributaria entre la Administración tributaria (sujeto activo) y el obligado tributario (sujeto pasivo)

Podemos definir, con Gil Martínez (78), al sujeto pasivo del delito fiscal como al organismo público que padece el incumplimiento de los deberes fiscales y contributivos.

Con la penalización del delito fiscal se pretende proteger la actividad recaudatoria del Estado a través de la Administración de la Hacienda Pública, y el sistema impositivo que debe ser respetado y al que han de someterse todos los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes tributarios, ofreciendo cobertura penal, cuando concurren los requisitos punibles, a la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, que establece el artículo 31.1 CE.

(78) Gil Martínez, A.: *“La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública”*, op. cit. pág. 309.

El artículo 305. 1 CP se refiere a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, subsanándose la laguna existente en el derogado artículo 349 respecto de la Hacienda foral. Asimismo, el apartado 3 del precepto incorpora como sujeto pasivo del delito a la “Hacienda de la Comunidad Europea”, siempre y cuando la cuantía defraudada exceda de 50.000 euros.

Se plantea, no obstante, un problema con respecto a los entes institucionales, al no hacerse mención expresa en el texto legal. En tal sentido, la profesora Rancaño Martín, que estudia el tema, entiende que los entes en cuestión, si bien no gozan de un patrimonio en sentido técnico-jurídico, si son titulares de determinados bienes patrimoniales necesarios para el cumplimiento de sus fines. Dicha titularidad, dice, es consecuencia directa de la autonomía de gestión de que gozan aquéllos y, viceversa, para la gestión de los intereses en cuestión, es requisito indispensable la adopción de posiciones respecto a determinados bienes patrimoniales. Por ello, concluye que "la simple titularidad de un patrimonio y la autonomía de que gozan los entes institucionales sería criterio suficiente para poder ser considerados, virtuales sujetos pasivos de la defraudación distintos del Estado. Lo que no obsta para reconocer que, no habiendo sido contemplados expresamente por el legislador penal como tales, deberán ser excluidos del ámbito del delito del artículo 305 del Código Penal" (79). Opinión que también es compartida por González-Cuellar García (80).

(79) Rancaño Martín, M.A. en *"El delito de defraudación tributaria"*, op. cit., pág. 53.

(80) González- Cuéllar García, A. en *"Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial"*, op. cit., pág. 21.

Por tanto, podemos decir, que es sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria el Estado, las Comunidades autónomas, los entes locales y forales, así como la Comunidad Europea.

5.- El problema de la continuidad delictiva.

Otra de las cuestiones debatidas en el seno del delito fiscal tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, es la posibilidad de aplicación de la continuidad delictiva a las diversas defraudaciones cometidas por la misma persona o empresa que constituyan otras tantas infracciones tributarias integrantes de delito fiscal cada una de ellas.

Como señala Choclan Montalvo (81) cuando se trata de tributos no periódicos, la elusión del pago de la deuda tributaria requiere un comportamiento único del sujeto pasivo. Ahora bien mayores problemas plantea la cuestión cuando se trata de tributos de declaración periódica con periodos impositivos inferiores al año natural, como acontece con el IVA.

De acuerdo con el artículo 305.2 CP, *“a los efectos de determinar la cuantía... se estará a lo defraudado en cada período impositivo de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural”*. En este caso, hay una sola acción por la cuantía total defraudada referida al año natural, perdiendo sustantividad propia -a efectos penales-

(81)Choclan Montalvo, J.A. en *“Problemas actuales del delito fiscal”*, Derecho Penal Económico, Manuales de Formación Continuada nº: 14, del CGPJ, año 2001, págs. 32 a 37.

los diversos actos parciales que representan de este modo una progresión cuantitativa hacia el resultado unitario. Por ello, cuando el sujeto elude el pago del impuesto periódico correspondiente a dos o más ejercicios, o cuando elude el pago de diferentes tributos (periódicos o no), podrá entenderse que realiza dos o más acciones según el sentido del tipo penal, planteándose entonces la posibilidad del delito continuado que, conforme al artículo 74 del Código Penal, presupone una pluralidad de acciones típicas.

De acuerdo con los presupuestos que establece el artículo 74 CP (82), entiende Choclan Montalvo (83), para la apreciación de una relación de continuidad entre dos o más hechos resulta necesario que la cuantía defraudada en cada año natural -para los impuestos periódicos o de declaración periódica-, o por cada concepto impositivo -en tributos no periódicos-, supere los quince millones de pesetas (hoy ciento veinte mil euros), sin que resulte posible adicionar para obtener la cuantía mínima de pluralidad de infracciones administrativas, lo que ocurrirá si aquella cuantía sólo se obtiene mediante la adición de las cuantías defraudadas en dos o más años naturales, o dos o más conceptos impositivos, pero no individualmente considerados.

(82) Artículo 74.1 CP: “ No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o faltas continuados con la pena señalada para la infracción más grave que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado”.

(83) Choclan Montalvo, J.A., op. Cit. “*Problemas actuales del delito fiscal*”, en Derecho Penal Económico, Manuales de Formación Continuada n°: 14, del CGPJ, año 2001, págs. 32 a 37.

La tesis partidaria de la figura de la continuidad delictiva ha sido acogida puntualmente en algunas resoluciones judiciales, aduciendo en su defensa que las diversas defraudaciones de cada periodo impositivo y cada tributo, obedecían a la ejecución de un plan preconcebido y aprovechando idéntica ocasión, como por ejemplo en la STS de 3 de julio de 1999, o en la STS de 29 de junio de 2002 en la que los acusados no presentan las correspondientes declaraciones de los impuestos de sociedades e IVA del ejercicio fiscal de 1988, con una cantidad defraudada de más de quince millones de pesetas en cada uno de los impuestos, dejando de pagar también las cuotas correspondientes de IRPF del ejercicio fiscal de 1988 en cuantía superior a quince millones de pesetas, y de igual forma en el IRPF del ejercicio fiscal de 1989, y condenando al acusado como autor de un delito continuado contra la Hacienda Pública. Señala expresamente la sentencia que “ *a tales cantidades es aplicable el artículo 305.1 CP que sanciona penalmente las conductas de quienes, por acción u omisión defrauden a la Hacienda Pública estatal, foral o local eludiendo el pago de tributos en cantidades que excedan de quince millones de pesetas, lo que en todos los casos citados sucedió, y por tanto, como tal forma de actuar, plasmada en una pluralidad de acciones – pues a los efectos de determinar la cuantía, dice el párrafo 2 del artículo 305 del Código Penal que se atenderá a lo defraudado en cada periodo impositivo – ha tenido lugar en ejecución de un mismo plan y aprovechando idénticas ocasiones, ha sido calificado correctamente de delito continuado contra la Hacienda Pública*”. Se trata, pues, de aplicar la continuidad, en este caso, a diversos delitos cometidos en dos años sucesivos y con defraudación de impuestos diversos (Sociedades, IVA e IRPF), cuyas cuantías defraudadas, aisladamente consideradas, superaban los quince millones de pesetas (hoy 120.000 euros).

De igual forma, la STS de 2 de marzo de 2005, que estudia si la unidad de propósito delictivo se dirigía a eludir el pago de impuestos, y dice textualmente: *“las acciones típicas de elusión u ocultación la realiza de manera casi simétrica y si a ello añadimos que existe un sujeto pasivo que constituye el perjudicado por las acciones típicas, nada impide sino que exige, la aplicación de la figura del delito continuado”*.

No obstante, aparte de estas sentencias ocasionales, que acogen la figura de la continuidad delictiva, la línea jurisprudencial excluye la aplicación de la continuidad delictiva en los delitos de defraudación tributaria. Son numerosas las sentencias que podemos destacar en este sentido, siendo una de las más emblemáticas la STS número 2476/2001 de 26 de diciembre que al referirse a la naturaleza del tipo dice que *“da al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible, con la continuidad delictiva”*, y ello por razón de *“la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados...condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos, lo que da al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva”*. De igual forma, la STS núm. 20/2001, de 28 de marzo que condena por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Especial importancia merece la STS núm. 2115/2002 de 3 de enero de 2003, que citando a varias sentencias fundamenta ampliamente el problema, señalando que *“ aunque el delito fiscal y concretamente, el de elusión de pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son*

vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en sentencias como las 1493/1999 y 20/2001, ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en que ya ha sido planteado expresamente el problema, “cuando el texto del artículo 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que solo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo”, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del artículo 305 CP lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-93, para que el impago del impuesto correspondiente a un periodo impositivo o de declaración pierda su condición de delito independiente y se funda en un delito continuado con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro periodo. Se establece en el mencionado apartado 2 del artículo 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, “se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración” si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicas o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos periodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones

administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos periodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado”.

Con igual criterio se pronuncian la STS de 11 de marzo de 2004 y la STS 737/2006 de 20 de junio en la que se expresa que el motivo contradice una firme línea jurisprudencial que niega la posibilidad de delito continuado en los delitos de defraudación tributaria, cuando se refiere a distintos periodos impositivos, con la base del principio de estanqueidad impositiva, la STS núm. 952/2006 de 6 de octubre y la STS de 21 de abril de 2010. De entre estas últimas, la STS núm. 952/2006 de 6 de octubre, después de hacer un pormenorizado estudio acerca de los aspectos que ya hemos comentado de la continuidad delictiva, introduce un nuevo elemento al respecto, esto es, el hecho de que el dolo se renueva anualmente en cada ejercicio fiscal, lo que impediría a todas luces, la aplicación del delito continuado, así : *“si partimos de que el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes, es lógico que el legislador excluya de forma indirecta la consideración conjunta de los diversos delitos fiscales, si cada ejercicio tributario puede estar sometido en su reglamentación a condicionamientos en alguna medida dispares, lo que le privaría de la homogeneidad del dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal.”*

Queremos destacar, que también se pronuncian en este sentido las sentencias dictadas en el caso Á. R., tanto la Audiencia Provincial como el Tribunal Supremo. Así la Audiencia Provincial de Granada en sentencia de fecha 28 de julio de 2008 nos dice que *“ De acuerdo con los presupuestos que establece el artículo 74, para la apreciación de una relación de continuidad entre dos o más hechos resulta necesaria que la cuantía defraudada en*

cada año natural (para los impuestos periódicos o de declaración periódica) o por cada concepto impositivo (en tributos no periódicos) supere los 120.000 euros, sin que sea posible adicionar para obtener la cuantía mínima de punibilidad una pluralidad de infracciones administrativas, lo que ocurrirá si aquella cuantía solo se obtiene mediante la adición de las cuantías defraudadas en dos o mas años naturales, o dos o mas conceptos impositivos, pero no individuadamente considerados. Todo ello resulta de las siguientes consideraciones:

a) el delito continuado definido en el artículo 74 del C.P. presupone conceptualmente que las acciones que forman parte de la relación de continuidad llenen, en su singularidad los requisitos de un tipo penal, esto es deben infringir preceptos penales (que cada año se defraude mas de los 120.000 euros). La analogía a la que alude el artículo 74 solo debe establecerse entre tipos penales y no entre tipos penales e infracciones administrativas. En todo caso el delito fiscal no es un delito contra el patrimonio en el sentido del artículo 74.2 del C.P, pues solo en sentido excesivamente amplio puede considerarse comprometido el patrimonio del Estado, y en cualquier caso la adición de cuantías entre delitos contra el patrimonio presupone, precisamente que se trate de infracciones penales contra el patrimonio, no simples infracciones administrativas.

b) No cabe construir, pues, un delito continuado por la suma de meras infracciones administrativas fuera de los supuestos previstos en la Ley. Solo se contempla tal posibilidad en el artículo 2.2 de la L. 12/1995 de 12 de diciembre , de represión del Contrabando, que establece un régimen especial respecto del general contenido en el artículo 74 C.P , constituyendo una analogía in mala partem, prohibida constitucionalmente, la extensión de esta norma especial a otros supuestos no contemplados expresamente por el legislador.”

c) Sin embargo, no existen razones dogmáticas para excluir la continuidad delictiva en caso de ataque al patrimonio estatal cuando puedan apreciarse una pluralidad de acciones típicas y concurren los demás presupuestos establecidos en el artículo 74 CP. Así podrá apreciarse cuando se trate de distintas defraudaciones relativas a diversos conceptos impositivos, aun cuando tengan lugar en el mismo año natural (por ejemplo, una defraudación en el Impuesto de Sociedades y otra en el IVA), y también cabrá continuidad delictiva entre las acciones de elusión de pago de diversos impuestos periódicos, (IRPF, IVA) siempre que en su singularidad llenen los requisitos del tipo penal.

Sin embargo, es mucho más abundante y numerosa la tesis contraria al delito continuado entre nuestras Audiencias, puesto que no se trata de un delito contra el patrimonio privado ni lo permiten las específicas reglas de la infracción para la determinación de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública, reglas que no permiten sumar distintas cuantías defraudadas por un mismo impuesto en diversos períodos impositivos. Por el contrario, debe concretarse en relación con cada uno de ellos la cuantía eludida, por lo que siendo esa cuantía un elemento esencial individualizado de la consumación de cada delito que se comete respecto de cada período impositivo y no un mecanismo de mera cuantificación económica, no cabe la agregación de lo defraudado por tributos distintos, ni la suma en ejercicios fiscales diferentes”.

Continúa la citada sentencia de la Audiencia Provincial de Granada haciéndose eco de los argumentos recogidos en las ya reseñadas sentencias del Tribunal Supremo, de 9 de marzo de 1993, de 26 de diciembre de 2001, y las SSTs núm. 1.493/1999, 20/2001, 1629/01 de 10 de octubre, y de 6 de octubre de 2006, para desestimar la aplicación

de la continuidad delictiva y condenar al acusado como autor de cuatro delitos contra la Hacienda Pública.

Dicha resolución fue recurrida por el acusado, y el TS en sentencia número 611, de fecha 29 de mayo de 2009, confirmando la sentencia dictada por la Audiencia provincial de Granada, volvió a denegar la aplicación de la continuidad delictiva en el delito contra la Hacienda Pública, remitiéndose el Tribunal a dar por reproducidos los razonamientos expresados sobre este extremo por el Tribunal de instancia, así como a recordar reiterada doctrina de esta Sala que limita la apreciación de la continuidad delictiva en los delitos contra la Hacienda Pública, citando la sentencia 737/2006, de 20 de junio, la Sentencia de esta Sala 2115/2002, de 3 de enero de 2003, la Sentencia núm. 952/2006 de 6 de octubre, la sentencia núm. 1629/2001 de 10 de octubre, y la sentencia núm. 2476/2001 de 26 de diciembre.

En conclusión, podemos decir, tal y como señala Choclan Montalvo (84) y la Audiencia Provincial de Granada en sentencia de fecha 28 de julio de 2008, citada anteriormente, que:

1) el delito continuado definido en el artículo 74 del C.P. presupone conceptualmente que las acciones que forman parte de la relación de continuidad llenen, en su singularidad los requisitos de un tipo penal, esto es deben infringir preceptos penales (que cada año se defraude más de los 120.000 euros). La analogía a la que alude el artículo

(84) Choclan Montalvo, J.A., *“Problemas actuales del delito fiscal”*, op. cit., págs. 35 a 37.

74 solo debe establecerse entre tipos penales y no entre tipos penales e infracciones administrativas.

2) No cabe construir, pues, un delito continuado por la suma de meras infracciones administrativas fuera de los supuestos previstos en la Ley. Solo se contempla tal posibilidad en el artículo 2.2 de la L. 12/1995 de 12 de diciembre, de represión del Contrabando, que establece un régimen especial respecto del general contenido en el artículo 74 C.P, constituyendo una analogía *in mala partem*, prohibida constitucionalmente, la extensión de esta norma especial a otros supuestos no contemplados expresamente por el legislador.

3) Tampoco cabría delito continuado cuando concurre una sola acción típica y una infracción administrativa, pues la relación de continuidad requiere que ambas acciones realicen tipos penales

4) Sin embargo no existen razones dogmáticas -dice la referida sentencia de la AP de Granada-, para excluir la continuidad delictiva en caso de ataque al patrimonio estatal cuando puedan apreciarse una pluralidad de acciones típicas y concurren los demás presupuestos establecidos en el artículo 74 CP. Así podrá apreciarse cuando se trate de distintas defraudaciones relativas a diversos conceptos impositivos, aun cuando tengan lugar en el mismo año natural (por ejemplo, una defraudación en el Impuesto de Sociedades y otra en el IVA), y también cabrá continuidad delictiva entre las acciones de elusión de pago de diversos impuestos periódicos, (IRPF, IVA) siempre que en su singularidad llenen los requisitos del tipo penal. Sin embargo, cuando se trate del mismo tributo, en caso de tributos de declaración periódica, conforme a lo dicho, hay una sola acción por la cuantía defraudada en el

año natural, por lo que la continuidad solo puede plantearse con relación a acciones defraudatorias correspondientes a distintos ejercicios.

Sin embargo, continua la reseñada sentencia de la AP de Granada, es mucho más abundante y numerosa la tesis contraria al delito continuado entre nuestras Audiencias, puesto que no se trata de un delito contra el patrimonio privado ni lo permiten las específicas reglas de la infracción para la determinación de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública, reglas que no permiten sumar distintas cuantías defraudadas por un mismo impuesto en diversos períodos impositivos. Por el contrario, debe concretarse en relación con cada uno de ellos la cuantía eludida, por lo que siendo esa cuantía un elemento esencial individualizado de la consumación de cada delito que se comete respecto de cada período impositivo y no un mecanismo de mera cuantificación económica, no cabe la agregación de lo defraudado por tributos distintos, ni la suma en ejercicios fiscales diferentes. Y en mi opinión, también por lo recogido en la sentencia del TS de 6 de octubre de 2006, relativo a la renovación del dolo en cada año fiscal, según la cual “...*si cada ejercicio tributario puede estar sometido en su reglamentación a condicionamientos en alguna medida dispares, lo que le privaría de la homogeneidad del dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal.*”

5) Tampoco cabe la continuidad, por encontrarnos solo ante una acción, cuando tratándose de un mismo tributo concurren distintas modalidades típicas (así, se elude el pago falseando la declaración omitiendo ingresos obtenidos, y además, obteniendo indebidamente beneficios fiscales).

6.- La regularización tributaria.

6.1 *Naturaleza y concepto*

Las excusas absolutorias por *regularización* se introducen en el ordenamiento jurídico español por medio de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, en la que, anticipándose en unos meses a la Ley Orgánica de Reforma del Código Penal, se abordaba la modificación de determinados preceptos del Código relativos a los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Su concreta regulación fue incluida en aquel momento en los derogados artículos 349.3 y 349 bis) 3 del Código Penal de 1973, de los que los preceptos de los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 -con alguna pequeña diferencia entre ellos- son una transcripción casi literal. Nos vamos a referir únicamente a la regularización en el delito fiscal del artículo 305 CP.

Así, el artículo 305.4 establece que: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero 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 regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que

se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción 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, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

Desde la entrada en vigor del tipo penal a que nos hemos referido y, la doctrina consolidada del Tribunal Supremo al respecto, persiste a día de hoy el debate planteado en relación con la interpretación que haya de darse a la expresión *regularizar la situación en relación con las deudas*, utilizada en los dos preceptos del Código Penal, controversia que se ha logrado reavivar por algún sector de la doctrina a partir de la entrada en vigor -el día 1 de julio de 2004- de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, de cuyo articulado se quiere extraer una definición legal de la *regularización* que contradice la exégesis efectuada por el Tribunal Supremo en las sentencias a que nos referiremos más adelante.

El origen de la cuestión está en la utilización por parte del legislador penal de un término *-regularización-* de uso relativamente frecuente en el Derecho Administrativo y más específicamente en la norma tributaria, en referencia al único requisito positivo exigible para la obtención del *levantamiento de la pena* conforme al artículo 305.4 del Código Penal, y en el entendimiento -defendido por un sector de la doctrina- de que la

regularización constituye un elemento normativo del tipo penal que remite a un concepto legal unívoco equivalente al simple afloramiento espontáneo y extemporáneo de bases tributarias ocultas, significado que se dice extraído particularmente de la normativa fiscal. Así, por ejemplo, señala Martín Queralt (85) que “regularizar implica revelar la verdad a la Hacienda Pública, sanar las omisiones o falsedades que hayan podido cometerse con anterioridad. Esta verdad pone a la Hacienda Pública en condiciones de exigir, con todos los medios a su alcance, el pago del tributo. Pero esta regularización no puede negarse a quien, aun careciendo de medios económicos en un determinado momento, sí esta dispuesto a comunicar a la Hacienda Pública cuál es su auténtica realidad económica. En consecuencia, el artículo 305.4 CP -...*quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...*- debiera interpretarse teniendo en cuenta la nueva realidad del artículo 179.3 LGT, propiciando la existencia de auténticas regularizaciones más allá de la existencia o no de medios económicos que, en ese momento, propicien el pago de los tributos ocultados”. Para este autor, por tanto, es suficiente con la comunicación de la deuda a la Administración, para que pueda aplicarse la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP, sin que sea necesario el pago de la misma.

En esta misma línea, Esteban Solaz Solaz (86) se plantea si es necesario el pago de las cantidades defraudadas para la aplicación de la excusa absolutoria; entendiéndolo que “ el legislador ha utilizado una expresión

(85) Martín Queralt, J. en “Delitos contra la Hacienda Pública: Paradojas y razones para su reforma (II)”, Revista Tribuna Fiscal, nº: 222, año 2009, pág. 6

(86) Solaz Solaz, E. “El delito fiscal, aspectos conflictivos”, op. cit., pág. 7.

equivoca (“el que regularice su situación tributaria”) pues no indica con claridad si la regularización exige el ingreso o pago de las cantidades defraudadas, o si por el contrario, es suficiente con la regularización de una declaración complementaria que aflore las bases tributarias ocultadas, sin necesidad de que se ingrese la cuota defraudada. Ciertamente, existen tres razones de peso, señala Solaz Solaz, que abogan por la suficiencia de participar a la Administración los datos o información veraz que le permita practicar la liquidación correspondiente, en función de tales datos o tras realizar las comprobaciones oportunas, para considerar eficaz la regularización tributaria: 1) los debates parlamentarios en el curso de los cuales se desechó una enmienda tendente a exigir expresamente el pago en la regularización tributaria; 2) la normativa tributaria, en especial del artículo 179.3 de la nueva LGT, que dispone: “*los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas*”, que se decanta por considerar la regularización tributaria como una afloración de la información ocultada, una rectificación de la declaración inexacta, sin necesidad del pago de las cuotas; y 3) la consideración de que el delito fiscal sea algo más que un simple impago y que ha inclinado a la mayoría de la doctrina (Choclan Montalvo, Calderón Cerezo y otros) a decantarse porque la regularización debe entenderse como la mera afloración voluntaria mediante la correspondiente declaración complementaria de las bases ocultas, sin que sea exigible el ingreso efectivo de la cuota defraudada”.

Frente a esta primera opción, una segunda corriente interpretativa pone el acento en la exégesis penal del término a partir de su definición en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (en su 22ª edición), en el valor semántico que del mismo se infiere a partir del examen completo y sistemático de toda la normativa administrativa de referencia -tributaria- y en el fundamento jurídico penal e identidad teleológica de la propia excusa absolutoria, de donde se concluye que la *deuda contributiva regularizada* exige, en sede del artículo 305.4 del Código Penal, además de su correcta declaración o autoliquidación, su ingreso.

La doctrina consolidada por la Sala 2ª del Tribunal Supremo en esta materia se inclina por esta segunda línea interpretativa (*concepción estricta de la regularización*).

En la práctica, la interpretación del término ha dado lugar a una cierta falta de uniformidad en el criterio seguido por las administraciones implicadas en cuanto a la aplicación de los artículos 180 de la LGT, 3.2 *del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social según redacción dada por Real Decreto Legislativo 5/2000 de 4 de agosto y 5 del Reglamento General sobre Procedimientos para la Imposición de Sanciones por Infracciones en el Orden Social aprobada por Real Decreto 928/1998 de 14 de mayo* -relativos a la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal cuando la Administración estime que la infracción detectada pudiera ser constitutiva de delito- además de propiciar resoluciones judiciales de sentido divergente: así y en un primer momento, el Tribunal Supremo en Auto de la Sala de lo Penal de fecha 19 de julio de 1997 y Sentencia de 28 de octubre de 1997 (*Caso Filesa*), acogía la tesis de exigir para la apreciación de la excusa

absolutoria únicamente la revelación espontánea a la Administración de la auténtica situación tributaria del contribuyente, criterio sostenido a su vez por la Sección 2ª de la Audiencia Provincial de Barcelona en Sentencia de 12 de mayo de 1998, por la Sección 15ª de la Audiencia Provincial de Madrid en Sentencia de 4 de septiembre de 1998 y por la Sección 8ª de la Audiencia Provincial de Barcelona en Sentencia de 30 de junio de 2001.

En otro sentido y a favor de considerar que el pago de la deuda es condición indispensable de la impunidad, se pronuncia el Tribunal Supremo en diversas sentencias de fecha posterior a las aludidas con anterioridad -a cuyo contenido nos referiremos cumplidamente en el apartado 4.1.2 de este epígrafe- y las Sentencias de la Sección 15ª de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 30 de noviembre de 1999, además de las resoluciones posteriores a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria 58/2003, entre las que se encuentran las Sentencias de la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 27 de enero de 2005, de la Sección 1ª de 7 de junio de 2005, Auto de la Audiencia Provincial de Vizcaya de 14 de febrero de 2006 y Sentencia del Tribunal Supremo nº 192 de 1 de febrero de 2006.

6.1.1. *El término regularizar en el Derecho Administrativo, y específicamente en el Derecho Tributario.*

Razones de coherencia y sistemática interna exigirían -si se quiere defender la tesis de que el término *regularizar* constituye un elemento normativo del tipo penal que remite a un concepto legal único-, que

fuera viable contar con una definición de la expresión extraída de la normativa administrativa general, o bien -y más específicamente- del ordenamiento jurídico tributario cuando haya de integrar la previsión del párrafo 4 del artículo 305 del Código Penal.

Del estudio de la legislación extrapenal de referencia, se obtiene la conclusión de que las normas tributarias no ofrecen una previsión única y uniforme respecto del cumplimiento extemporáneo y voluntario de las obligaciones contributivas, ni tampoco una noción legal de lo que deba entenderse por *regularización*, tratándose, éste último, de un término de uso corriente *como acción y efecto de regularizar o poner en orden*, relacionado con situaciones de hecho muy diversas dentro del ámbito tributario y fuera de él, en la normativa propia de la Seguridad Social, la práctica contable, el derecho urbanístico o la legislación sobre extranjería, por poner solo algunos ejemplos.

A) *La derogada Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria.*

Cierto es que en su Exposición de Motivos, la Ley Orgánica 6/1995 de Reforma del Código Penal -que, como adelantamos, introdujo en el Código las excusas absolutorias a que nos referimos- hacía alusión a lo siguiente: *«Resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la LGT y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se*

*hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico». Partiendo de estas menciones de marcado carácter coyuntural, resulta ineludible indagar acerca de cuál era en aquel momento el sentido de la expresión *regularización* en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias.*

La Disposición Adicional 14^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constaba de dos apartados, en el primero de ellos se establecía: *«Hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles»*, de modo que se determinaba el alcance que había que atribuir a la *regularización de determinadas situaciones tributarias*.

En el apartado segundo de la Disposición Adicional 14^a, se daba nueva redacción al artículo 61.2 de la LGT, con el siguiente tenor literal: *«Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio un recargo único del 100 por 100»*, redacción por medio de la cual se

generalizaba la posibilidad prevista con carácter temporal en el primer apartado, estableciéndose un recargo variable en función del tiempo transcurrido hasta la presentación de la declaración.

De la lectura completa de la Disposición Adicional 14ª y del propio artículo 61 de la LGT, se desprende que la *regularización de la situación tributaria* se refería no sólo a la presentación de declaraciones complementarias de rectificación en ausencia de requerimiento previo, sino también al ingreso de la deuda.

Con distinta trascendencia, la Disposición Adicional 13ª de la misma Ley 18/1991 denominada «*Canje de activos financieros*», preveía un régimen fiscal privilegiado y de carácter extraordinario por el que se eximía de responsabilidad -en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios- a quienes suscribieran Deuda Pública Especial, siempre que se aplicara a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, régimen también considerado de *regularización fiscal* pero de sentido obviamente diverso al previsto en la Disposición Adicional 14ª, ya que no estaba condicionado al requisito de su espontaneidad, extendiéndose incluso a supuestos en los que el sujeto estaba ya sometido a actuaciones inspectoras.

La Ley Orgánica 6/1995 de reforma del Código Penal, en su Disposición Adicional Primera hace una primera referencia al problema planteado con *la regularización tributaria autorizada por la Ley 18/1991 de 6 de junio*, utilizando la expresión *regularización* con carácter general y en la propia rúbrica, para a continuación distinguir, de un lado, el supuesto previsto en la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991 y de otro el de la Disposición Adicional 13ª, cuya eficacia en el ámbito penal necesitó

de otra referencia exoneradora expresa y diferenciada de la anterior como consecuencia de su propia singularidad.

B) La vigente Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vino a sustituir, con efectos a partir del 1 de julio de 2004, a la Ley 230/1963 de 28 de diciembre General Tributaria a la que nos hemos referido en el anterior epígrafe. Su entrada en vigor no motivó más reforma en materia penal que la derivada de lo dispuesto en su Disposición Adicional 10ª en relación con la exacción de la responsabilidad civil en los Delitos contra la Hacienda Pública. No hay en el texto de la nueva Ley un *Título, Capítulo o precepto* bajo la denominación «*De la regularización tributaria*» o similar. Sin embargo, se generaliza el uso del término *regularizar* a lo largo del articulado de la Ley, apareciendo con cierta profusión y en referencia a situaciones tributarias muy diversas, susceptibles de ser *ordenadas, reguladas o regularizadas* espontáneamente o con posterioridad al requerimiento de la Administración, desde los más variopintos presupuestos de desajuste.

El artículo 101 de la vigente LGT introduce -de forma novedosa- el concepto de liquidación en los siguientes términos: «*acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulta a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria*». Así pues, la liquidación constituye un acto administrativo resolutorio por el cual se determina la existencia de una deuda tributaria, identificando su cuantía y al sujeto pasivo. Por medio de la liquidación, la deuda tributaria consecuencia de la realización del hecho

imponible se convierte en exigible en aquellos tributos que han de ser declarados por el contribuyente y ulteriormente liquidados por la Administración. En el artículo 119.1 de la LGT se define la declaración tributaria como todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

No obstante, este esquema ha sido profundamente alterado con la masificación de las autoliquidaciones en nuestro sistema tributario. La LGT regula las autoliquidaciones por vez primera en el artículo 120.1 a las que define como las *«declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria, o en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar»*.

La autoliquidación presupone no solo la realización de los necesarios cálculos aritméticos para el cómputo de la cuota, sino también la interpretación y aplicación por el particular de la norma tributaria. Así pues, en el caso de las autoliquidaciones, la exigibilidad de la deuda tiene lugar de forma automática, por mandato de la ley y en el plazo establecido por la norma de cada tributo, sin necesidad de requerimiento alguno por parte de la Administración (87).

(87) Sobre las autoliquidaciones, vid., entre otros, Eserverri Martínez, E. en "*Sobre la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias*", Civitas, revista española de Derecho Financiero, nº: 37, 1995, págs. 95-106.

En cuanto al ámbito de aplicación de las autoliquidaciones en el sistema tributario estatal, únicamente se excluyen en los Impuestos de Aduanas, aplicándose en el resto de forma obligatoria y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de forma facultativa (artículos 31 de la LISD y 64 del RISD). El artículo 122 de la LGT prevé la posibilidad de que el obligado tributario presente autoliquidación complementaria dentro del plazo de presentación o fuera del mismo -en este último supuesto, denominada extemporánea-, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda.

El artículo 179.3 de la *LGT* -cuyo tenor literal y contenido no resulta coincidente con los derogados artículos. 61.2 y posterior 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963- dice: *«Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación de aquellas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes».*

Teniendo presente lo anterior, el artículo 27 de la *LGT* titulado genéricamente *«Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo»*, establece:

“ 1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de

autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por 100 respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

(...)

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.”

De la interpretación conjunta de los artículos 27 y 122 de la LGT, -referido éste último a las declaraciones y autoliquidaciones complementarias que el obligado tributario puede formular para completar o modificar otras anteriores, a resultas de las cuales haya realizado un ingreso inferior al que correspondía, solicitando una

devolución o acreditando una cantidad a devolver o a compensar superior a la procedente- se desprende la posibilidad de presentar declaraciones y autoliquidaciones complementarias fuera de plazo y espontáneas, es decir, anteriores al requerimiento de la Administración. Resulta significativo que en el n° 3 del artículo 27 se haga una previsión específica de las consecuencias del supuesto llamémosle *especial o particular* de que las autoliquidaciones no vayan acompañadas del correspondiente ingreso, solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, como es preceptivo conforme a las previsiones del artículo 120 de la LGT.

El legislador establece en el artículo 27 de la LGT, el devengo de una serie de recargos variables en caso de presentación de declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas, que -según expresa el propio texto legal y ya había anticipado la Sentencia del Tribunal Constitucional n° 164/1995 de 13 de noviembre-, son prestaciones accesorias que tienen un cometido resarcitorio del retraso, sin finalidad represiva y por tanto, sin naturaleza de sanción.

Así, en el artículo 191.1 de la LGT se establece que *constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la Ley*, precepto este último en el que se establece que el periodo ejecutivo se inicia «b) en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiera concluido, el día siguiente a la

presentación de la autoliquidación», determinando el artículo 27.3 la compatibilidad de los recargos e intereses de demora derivados de la presentación extemporánea, con los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación, estando -por tanto- excluida la sanción aun en ausencia del ingreso.

Sin embargo, el apartado 6 del propio artículo 191 añade: «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo», de modo que en todo caso constituye infracción leve -destinataria de sanción- la falta de ingreso en el supuesto de presentación de autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo que no cumplan las exigencias formales del artículo 27.4 de la LGT en cuanto a «...identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y contener únicamente los datos relativos a dicho periodo».

Resulta obvio que las disposiciones exoneradoras y/o atenuantes de la responsabilidad administrativa y las excusas absolutorias en el Derecho Penal responden a fines no coincidentes, derivados principalmente de la distinta antijuridicidad material o entidad de la lesión al bien jurídico propio de unas y otras infracciones. El legislador tributario se ocupa así de definir los casos en los que el reconocimiento e ingreso voluntario y tardío de la deuda está exentos de sanción *en sede administrativa*, modulando las consecuencias de las infracciones tributarias en atención a

variables tales como el cumplimiento o incumplimiento de determinadas formalidades (artículo 27.4 de la LGT).

Por otra parte, en los supuestos de deudas tributarias respecto de las cuales se hubiera iniciado un procedimiento inspector indebidamente interrumpido o *excedido* en su duración, se reconoce *eficacia regularizadora* a determinados ingresos en la letra b) del apartado 2 del artículo 150 de la LGT cuando dice: «*La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

a) (...)

b) *Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.*

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras».

Este último supuesto que podríamos denominar de *espontaneidad sobrevinida de los ingresos* previsto en el artículo 150 de la LGT, resulta de imposible *traslación* al ámbito de la excusa absolutoria del párrafo 4 del

artículo 305 del Código Penal, donde la posibilidad de *regularización voluntaria de la situación tributaria en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero* se bloquea por causas objetivas incompatibles con la presunción del artículo 150, dado que la regularización debe producirse *«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 regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias»*.

Tampoco existe coincidencia entre las previsiones del artículo 305.4 del Código Penal respecto a las actuaciones administrativas que impiden la eficacia exoneradora de la regularización en el ámbito penal -que son únicamente las *actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización*- y las mucho más amplias causas de bloqueo previstas en el artículo 27. 1 de LGT cuando atribuye esos mismos efectos a *cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria*, de modo que, en la normativa tributaria, la posibilidad de regularizar de forma espontánea finaliza tanto cuando se tenga conocimiento de actuaciones llevadas a cabo en vía de inspección, como con los requerimientos realizados en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, cualquiera que sea su objeto.

Así, en la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código Penal, las actuaciones administrativas que impiden su aplicación serán exclusivamente las referidas a las funciones de comprobación e investigación atribuidas a la Administración Tributaria y a las que se refiere el artículo 115.1 de la LGT: «*La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto*». Estas funciones se encuentran normalmente atribuidas a la Inspección de los Tributos, aunque también la LGT y el RD 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el *Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria*, encomiendan a los órganos gestores determinadas actuaciones de comprobación como las de *verificación de datos*, de *comprobación limitada* y de *comprobación de valores*. En consecuencia, la notificación del inicio de estos procedimientos de verificación, comprobación limitada e inspección, como manifestaciones del ejercicio de las facultades de comprobación e investigación de la Administración, ponen fin a la operatividad de la regularización en el Derecho Penal.

De lo dicho hasta ahora puede concluirse, como se pone de manifiesto en la Circular de la Fiscalía General del Estado número 2/2009, de 4 de mayo, que analiza y estudia el tema de la interpretación del término regularizar en la excusa absolutoria, de un lado, que las previsiones de la vigente LGT sobre cumplimiento *extemporáneo* y *voluntario* de las deudas tributarias, por su heterogeneidad, particularidades y designio específico dentro de la esfera de la política fiscal, no son trasladables al ámbito de la excusa absolutoria estudiada en ausencia de una previsión legal expresa en ese sentido, y de otro, que el

uso de las expresiones *regularizar*, *regularización*, *regularizado*, a lo largo de todo el texto de dicha Ley, apela a su valor semántico en relación con el contexto en el que aparecen y la concreta realidad a que se refieren, sin que constituyan conceptos legales o se remitan a una única y diferenciada institución jurídico tributaria (88).

En consecuencia, para resolver la cuestión interpretativa propuesta sin caer en una arbitraria configuración de la excusa absolutoria fruto de la selección interesada de *retales* de la normativa fiscal y penal, resultará necesario determinar qué conductas aparecen como exigibles para *poner en orden* la situación tributaria relacionada con las deudas que tienen origen en la previa defraudación consumada de una cuota tributaria de cuantía superior a los 120.000 euros.

6.1.2. *Interpretación del término en el ámbito del Derecho Penal y doctrina jurisprudencial.*

Los Ordenamientos penal y administrativo -y más específicamente el tributario- constituyen grupos de normas de ámbitos y con finalidades distintas, de modo que los últimos se ven obligados a hacer frente a contingencias que tienen una incidencia menor sobre la política criminal.

Si bien es cierto que la incorporación en 1995 del término *regularización* en nuestro Código Penal estuvo en alguna medida condicionada por la necesidad de armonizar el reproche penal con determinadas decisiones

(88) Circular de la Fiscalía General del Estado número 2/2009, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal.

propias de la política fiscal del momento, la fundamentación de las excusas absolutorias de los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal no es meramente fiscal, por lo que la interpretación de la expresión no debe quedar condicionada por aquellas concretas circunstancias.

Resulta por lo demás innegable que el Derecho Penal puede optar y así lo hace -sin menoscabar por ello la unidad del ordenamiento jurídico- por castigar las conductas en atención a su particular gravedad o potencial lesivo para el bien jurídico objeto de protección; un buen ejemplo de ello lo constituyen los tipos penales de los artículos 305 y 307 que castigan la defraudación tan sólo en el supuesto de que la cuota eludida supere los 120.000 euros. En consecuencia, la prolijidad casuística con que se regula el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones contributivas en el ordenamiento jurídico administrativo -tributario y de la Seguridad Social, no puede resultar determinante para la exoneración de responsabilidad propiamente penal, dado que esta última gravita principalmente en la ausencia de razones de prevención general y especial para castigar al defraudador, cuando, cumpliendo los requisitos legalmente previstos, realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el Derecho Penal y exponente de un auténtico retorno a la legalidad.

La doctrina que aboga por la innecesaria del ingreso para la apreciación de la excusa absolutoria parte de una concepción fragmentada del ilícito penal que entiende que el injusto descrito en el artículo 305 del Código Penal está constituido tan solo por el *engaño* de que se hace víctima a la Hacienda Pública, con el fin de eludir la obligación contributiva. Desde ese planteamiento y dado que lo que la

norma penal castiga no es el impago de la cuota sino su defraudación, se quiere atribuir a la declaración veraz presentada fuera de plazo y sin ingreso el efecto exoneratorio a que nos referimos, obviando el importante matiz de que en este último caso, en el momento de presentar la declaración extemporánea, ya se ha consumado una defraudación constitutiva de delito que ha generado un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública.

Frente al argumento anterior, conviene recordar que lo que el Código Penal prohíbe es la efectiva lesión al bien jurídico *patrimonio de la Hacienda Pública*, lesión que se proyecta en una doble dimensión: de un lado, conlleva la falta de percepción de los ingresos debidos, y de otro, trae consigo la frustración de las expectativas financiero recaudatorias, de justicia redistributiva y de política económica que el tributo cumple en el ordenamiento jurídico.

Así pues, el precepto penal sometido a estudio no tipifica simplemente la puesta en práctica de modos de agresión al patrimonio de la Hacienda Pública particularmente peligrosos, sino y sobre todo, la efectiva causación de un perjuicio patrimonial a través de tales modos de ataque. Desde esa perspectiva y una vez consumado el delito, la mera rectificación de los datos falseados o incorrectos no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado y no es suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico, ya que el contenido del injusto de esta norma viene constituido tanto por el *engaño* como por la *lesión al patrimonio* de la Hacienda Pública, que solo se remedia con el pago de la deuda. En ausencia de ingreso, tan solo la

presentación de la declaración en forma tempestiva (dentro de plazo), completa y veraz impide la existencia del delito.

El deber de pago es un elemento consustancial a la noción de tributo. Y ello de acuerdo con los postulados programáticos del artículo 31.1 Constitución Española, en el que se recoge el mandato de que *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio»*, el artículo 35.1 de la Ley General Tributaria de 1963 que declaraba que *«La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria»*, y el artículo 19 de la vigente LGT, el cual establece que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la deuda tributaria. Desde esas previsiones constitucionales de igualdad y justicia, no puede ampararse una interpretación de la norma penal que anude las mismas consecuencias a la conducta del obligado que cumple en plazo con sus deberes contributivos y el sujeto que infringe la norma, como tampoco pueden recibir idéntico trato el deudor que declara la deuda inicialmente ocultada o declarada de forma mendaz y paga lo realmente adeudado, de aquel otro que se limita a rectificar sus datos en una declaración complementaria posterior. La declaración complementaria espontánea y extemporánea no puede por sí sola compensar la lesión al bien jurídico y el perjuicio patrimonial causado, resultando que rectificación y pago aparecen conectados de forma cronológico secuencial y son inseparables al efecto de provocar la liberación de la sanción penal prevista por el legislador para la infracción penal a que nos referimos.

El precepto contenido en el párrafo 4 del artículo 305 del Código Penal tiene la finalidad de promover la autodenuncia y el pago voluntario, y su previsión se inserta en las razones de utilidad, política criminal y prevención que subyacen a toda excusa absolutoria. Su configuración descansa sobre el pensamiento de la reparación, de modo que el perjuicio irrogado por el fraude adquiere así una presunción de provisionalidad, no es definitivo, de forma análoga a lo que ocurre en la excusa absolutoria del artículo 16.2 del Código Penal en los supuestos de delito intentado - como construcción jurídica que guarda importantes similitudes con el apartado 4 del artículo 305 -, donde es requisito imprescindible que *se evite voluntariamente la consumación del delito bien desistiendo de la ejecución ya iniciada bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haberse incurrido por los actos ejecutados si estos fueran ya constitutivos de otro delito o falta.*

Con carácter general, la excusa absolutoria resulta de aplicación una vez consumado el delito, suponiendo la exoneración de una punibilidad ya surgida. Teniendo presente lo anterior, la pauta del artículo 16.2 del Código Penal -aun cuando se refiere a la tentativa de delito-, proporciona un poderoso criterio hermenéutico en relación con la concreta previsión del artículo 305.4 del Código Penal por estar ubicada en la Parte General del Código Penal, donde se contienen los principios informadores de la política criminal de todo el texto normativo. En ese sentido, constituiría una exégesis generadora de grave desigualdad valorativa aquella que exige al autor del delito intentado que impida eficazmente la producción del resultado para lograr la impunidad, mientras el responsable del delito fiscal consumado obtiene el mismo beneficio con la mera autodenuncia.

Similar fundamento subyace en las excusas absolutorias de los artículos 354.2 (relativo al delito de incendio de montes o masas forestales, donde se declara exento de pena a quien impide la propagación del incendio por su acción positiva y voluntaria), 462 (en relación con el delito de falso testimonio, donde la exención alcanza a quien se retracte en tiempo y forma, manifestando la verdad para que surta efecto antes de dictar sentencia) y 480.1 y 549, en relación con la revelación en los delitos de rebelión y sedición.

En coherencia con la naturaleza de este tipo de construcciones jurídicas, la rectificación exigible en la excusa absolutoria *por regularización* deberá constituir el envés del delito, anulando no solo el desvalor de acción (correcta declaración de la deuda) sino también el desvalor de resultado (ingreso de la deuda defraudada), de forma que tenga lugar un auténtico retorno a la legalidad al que el legislador quiere enlazar la notable consecuencia de renunciar a la imposición de la sanción penal respecto de una infracción previamente consumada, beneficiando a su vez al autor con la exención respecto de las otras infracciones penales instrumentales a que se refiere el precepto (recuérdese la extensión de la excusa absolutoria a las *posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en relación a la deuda tributaria objeto de regularización y cometidas con carácter previo a la regularización de la situación tributaria*). La admisión de la excusa por el mero hecho de confesar la deuda de manera extemporánea y espontánea podría tener efectos criminógenos y de búsqueda de la impunidad frente al delito fiscal. La excusa absolutoria y el consiguiente levantamiento de la sanción respecto de una infracción penal perfeccionada -típica, antijurídica y culpable-, exigen como contrapartida equiparable la efectiva cancelación de la deuda.

Por otra parte, tal y como se recoge en la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/09 de 4 de mayo, el punto de vista de las exigencias de la prevención general, la necesidad del ingreso reafirma la validez intimidatoria de la norma, mientras que en la óptica de la prevención especial, la excusa absolutoria tan sólo se debe garantizar al sujeto que disfrutando de los ilícitos beneficios fiscales consecuencia de su conducta inicial, voluntariamente normaliza su situación fiscal e ingresa lo eludido. El ordenamiento jurídico no puede otorgar la impunidad por el delito y al mismo tiempo amparar el consiguiente disfrute de las ventajas económicas derivadas de la infracción.

Tan sólo en la modalidad delictiva de la *obtención indebida de devoluciones* a que se refiere el tipo penal objeto de estudio -y dado que el perjuicio patrimonial para el Erario Público no se produce hasta que se efectúa la devolución solicitada por el sujeto activo-, la simple autodenuncia realizada con anterioridad a materializarse dicha devolución y cumpliendo el resto de condiciones previstas por el párrafo 4 del artículo 305 del Código Penal, supone el reverso de la conducta delictiva desplegada hasta ese momento, constituyendo presupuesto bastante para la aplicación de la excusa absolutoria.

Frente a quienes oponen (89) que si de la declaración de la deuda no se deriva la exoneración de la pena, se habrá producido la confesión del culpable con sus consiguientes consecuencias negativas (incoación del procedimiento penal) y sin contraprestación alguna para el imputado,

(89) Calderón Cerezo A. y Choclan J.A., *Código Penal comentado*, op. cit., pág. 647

habrá que recordar, como señala la citada Circular de la Fiscalía General del Estado 2/09 de 4 de mayo, que la simple autodenuncia puede constituir el supuesto de hecho de la atenuante de confesión del artículo 21.4ª del Código Penal, cuya finalidad última es fomentar la colaboración con la Administración de Justicia y facilitar la persecución del delito, resultando que la ley no anuda a la confesión el levantamiento de la pena, sino únicamente su atenuación.

Por otra parte Ángel Calderón y José Antonio Choclán (90) entienden que la regularización con efectos eximentes no ha de ir seguida del pago de la deuda tributaria, cuando el contribuyente acredite no poder hacerlo, pues lo que la norma exige es que se declare la verdadera situación fiscal, de manera que la Hacienda esté en condiciones de practicar la correspondiente liquidación; pues la exigencia del pago sería una manifestación de la proscrita prisión por deudas. En tal sentido responde la citada Circular de la Fiscalía General del Estado 2/09 de 4 de mayo que “resulta gratuito y en alguna medida demagógico el argumento de que la exigencia del ingreso supone la «resurrección» de la prisión por deudas; quizá sea suficiente con recordar que la prisión en ningún caso sería consecuencia del impago de las deudas sino de la comisión efectiva de un delito de defraudación tributaria castigado con pena privativa de libertad, unida a una conducta postdelictiva del defraudador que no reúne los requisitos exigidos por la ley para el levantamiento de la pena”.

En la misma línea, ante la tesis que apunta que esta interpretación de la excusa absolutoria favorece a los defraudadores más solventes frente a

(90) Calderón Cerezo A. y Choclán J.A., *Código Penal comentado*, op. cit., pág. 647

los que no lo son (Martín Queralt) (91), debe tenerse en cuenta que el límite cuantitativo de la tipicidad en el artículo 305 del Código Penal -que reserva el reproche punitivo para las defraudaciones de cuotas contributivas superiores a los 120.000 euros-, supone la previa existencia de bases imponibles o contributivas de importe muy elevado, realmente alejadas de una auténtica situación siquiera de dificultad económica, cuanto menos de insolvencia. Por otra parte, esa misma objeción sería predicable de la atenuante de reparación o disminución del daño del artículo 21.5ª del Código Penal, resultando de interés a este respecto la doctrina del Tribunal Supremo expresada, entre otras, en Sentencias nº 842 de 31 de julio de 2006 cuando dice: «*La atenuante de reparación no tiene razón de ser en la disminución de la imputabilidad sino en el objetivo de política criminal consistente en la protección de la víctima*», y nº 307 de 15 de febrero de 2007: «*La atenuante de reparación del daño obedece a la política criminal consistente en la tutela de las víctimas, sin perjuicio de que pueda significar la rehabilitación del delincuente a través del regreso al orden jurídico, un actus contrarius; para lo que habrá de atenderse, en caso de reparación parcial, a su proporción con el daño causado y a las posibilidades del delincuente. Véanse las sentencias de 17.1.2005 y 24.4.2005*».

El núcleo de la cuestión está pues, no tanto en la capacidad económica del sujeto, sino en las consecuencias que deben derivarse para aquel que voluntariamente decide restablecer el orden jurídico violentado. *De lege data*, el artículo 305.4 al referirse a la *regularización de la situación en relación con la deuda*, exige su íntegra satisfacción tras la rectificación de la previa

(91) Martín Queralt, J. en “Delitos contra la Hacienda Pública: Paradojas y razones para su reforma (II)”, op. cit., pág. 6.

conducta defraudatoria de que se trate, siendo el sujeto que ha desencadenado la lesión al bien jurídico quien debe correr con el riesgo de que la conducta de cumplimiento extemporáneo no pueda verificarse en la forma prevista para el levantamiento de la pena por su eventual falta de liquidez, en cuyo caso, podría ser destinatario de las atenuantes de confesión del artículo 21.4^a, si se produce el reconocimiento completo y veraz de la deuda y/o de disminución del daño del art. 21.5^a, en el supuesto de satisfacción parcial de lo debido.

La Sala Segunda del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con esta cuestión en doctrina ya consolidada, entendiéndose, de conformidad con lo dicho, que el pago constituye un elemento consustancial a la regularización, en la línea de lo ya expuesto. En ese sentido, la Sentencia n° 1807 de 30 de octubre de 2001 señala *«...la regularización prevista en el mencionado precepto como excusa absolutoria tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda excusa absolutoria, lo que no concurre cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente (STS 6.11.2000); regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago, lo que no se puede producir de forma automática en virtud del transcurso de los plazos prescriptivos, por tratarse de conceptos jurídicos diversos»*.

En parecidos términos, la Sentencia n° 1336 de 15 de julio de 2002 de la Sala Segunda del Tribunal Supremo decía: *«...Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo,*

sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber, que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la Administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley (...) es el mismo Legislador el que, en la exposición de motivos de la Ley que introdujo la excusa absolutoria en el Código Penal anterior Ley Orgánica 6/1995, ilustró acerca del porqué de haber obrado de este modo. Y lo hizo poniendo el énfasis en el dato significativo de que lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras de haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de éstas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que -aunque tardía- guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto».

La Sentencia nº 539 de 30 de abril de 2003 añade «Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada, cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación -a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración».

Completando la argumentación de las anteriores, la Sentencia nº 636 de 30 de mayo de 2003 precisa que «... regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración

complementaria y el consiguiente pago» recordando que «el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento», argumentos que se reiteran, entre otras, en Sentencia del Tribunal Supremo nº 751 de 28 de noviembre de 2003.

Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 192 de 1 de febrero de 2006 confirma el criterio expresado en la Sentencia de 1 de abril de 2004 de la Audiencia Provincial de Burgos, en la que, de conformidad con la doctrina jurisprudencial a que acabamos de referirnos, se reproducían íntegramente algunos de los argumentos expresados: *«Aún cuando, ni en el escrito de calificación provisional, ni en las alegaciones iniciales del proceso, se ha planteado por la defensa la posible aplicación de una excusa absolutoria por regularización posterior de las declaraciones tributarias, y por inclusión en la declaración de 1997 de algunas de las cantidades respecto de las cuales se debió de haber tributado en los ejercicios objeto de litigio, debe de recordarse, precisamente para clarificar la irrelevancia de esa declaración posterior en la tipificación penal de los hechos enjuiciados, que la Jurisprudencia (SSTS 2ª 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003) ha declarado: [Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación; a ello equivale la presentación de la declaración complementaria, cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración]. Por lo tanto, según esta línea jurisprudencial, regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración*

complementaria. Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena».

No tributar en el momento debido y pretender hacerlo en momentos muy posteriores y alejados en ocho años, no solo no supone el pago exigido por la Jurisprudencia indicada, sino que determina una actuación mas allá de una mera ordenación tributaria y acorde con una actuación de ajuste y estrategia fiscal a la conveniencia del acusado».

6.1.3. Conclusiones.

Después de todo lo expuesto anteriormente, y al igual que lo hace la reseñada Circular de la Fiscalía General del Estado 2/09 de 4 de Mayo sobre este tema, podríamos llegar a las siguientes conclusiones:

Primera. No existe en la legislación extrapenal de referencia una definición legal del término *regularización*, siendo una expresión que -tanto en la normativa tributaria y de Seguridad Social como en los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal-, se utiliza conforme a su significación semántica. Por consiguiente, su exégesis en la excusa absolutoria objeto de estudio, debe partir de su definición según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (*ajustar, poner en orden*), su naturaleza y configuración jurídico-penales en tanto que excusa absolutoria y su inclusión dogmática entre las normas relativas al desistimiento y el arrepentimiento activo, fuertemente vinculadas con la teoría de la reparación.

Segunda. En caso de deudas contributivas derivadas de cuotas tributarias presuntamente defraudadas en cuantía superior a los 120.000

euros, resulta de aplicación el artículo 180 de la LGT, correspondiendo a la jurisdicción penal la decisión acerca de la concurrencia, en su caso, de los requisitos penalmente exigibles para la apreciación de la excusa absolutoria prevista en el párrafo 4 del art. 305.

Tercera. En la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no sólo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (*perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública*). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva, que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias, el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales.

Cuarta. En el caso del delito contra la Hacienda Pública en el que la conducta defraudatoria consista en la solicitud de una devolución indebida, la simple autodenuncia -efectuada con carácter previo a materializarse la devolución- constituye el reverso de la conducta delictiva, siendo aplicable la excusa absolutoria siempre que concurren los demás requisitos previstos en el párrafo 4 del artículo 305 del Código Penal.

Quinta. La autodenuncia, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en el artículo. 305.4 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si

no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo, aún cuando sí puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de confesión prevista en el artículo 21.4^a del Código Penal.

Sexta. El ingreso espontáneo (en el sentido de anterior a las causas de bloqueo previstas por el legislador penal) y parcial de la deuda tributaria, no afecta a la entidad delictiva de la conducta, que se perfeccionó con anterioridad, en el momento de la elusión de la cuota en cuantía superior a los 120.000 euros, pero puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del artículo 21.5^a del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzo efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción.

En definitiva, podemos afirmar que la excusa absolutoria de regularización tributaria, presupone que el sujeto realiza una conducta con los elementos de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad, por lo que no puede negarse la existencia de delito, que no se castiga, sin embargo, por razones de utilidad, conveniencia o justicia material. Nos encontramos, pues, ante un comportamiento postdelictual de signo reparatorio. La exclusión de la pena se basa, pues, en criterios políticos criminales que sin alterar el merecimiento de pena de la conducta inciden, sin embargo, sobre la necesidad de la sanción penal. Por tanto, la conducta del sujeto que no satisface su obligación tributaria en periodo ordinario, concurriendo el dolo propio del delito fiscal, resulta ser merecedora de pena en cuanto tal conducta es objeto de un juicio global de desvalor, sin embargo, cuando el obligado tributario regulariza su situación tributaria

de manera espontánea, se debe negar la necesidad de pena en razón de consideraciones de política criminal (92).

6.2 *Presupuestos*

Son requisitos indispensables para la validez de la regularización tributaria los siguientes:

a) Que sea veraz, pues una pretendida regularización que incurra en nuevas manifestaciones falaces resulta ineficaz al fin de que se trata.

b) Que sea íntegra o completa. No puede tener eficacia exoneradora una regularización parcial, tendente a disminuir o rebajar la cuota defraudada por debajo del límite de los 120.000 euros, dejando así la ilicitud en sede administrativa. La regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que pueda producir efectos en la determinación de la pena, resulta ineficaz. Así se desprende, por ejemplo, de la STS, Sala 2ª, núm. 539/03 de 30 de abril, cuando niega la aplicación de la atenuante del artículo 21.5 CP (reparación del daño) invocando que el acusado no efectuó ingreso alguno para saldar “siquiera fuera en parte”, la cuota defraudada. Es preciso, pues, tal y como ha quedado expuesto en el apartado anterior, el pago de la deuda completa, ya que, como hemos explicado anteriormente, a pesar de lo confuso del termino “regularizar”, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido exigiendo el pago para la admisibilidad de esta excusa absolutoria: la STS número 1807/01 de de

(92) Choclán Montalvo, J.A., en “*Problemas actuales del delito fiscal*”, op. cit., págs. 91 y 92.

30 de octubre señala que: *“regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago”*, y en el mismo sentido las sentencias reseñadas en el apartado anterior de 15.07.02, de 30.04.03 y de 01.02.06.

c) En tercer lugar, con la pretensión de que la regularización tenga un carácter voluntario el artículo 305.4 CP establece unos límites temporales exigiendo que la misma se efectúe:

1.- Antes de la notificación por la Administración tributaria del comienzo de actuaciones inspectoras: las actuaciones de la Administración han de estar encaminadas a la comprobación precisamente de las deudas, de cuya regularización se trata. Y estas actuaciones preclusivas tanto pueden producirse ante la Inspección como en sede de Gestión, quedando excluidas las comunicaciones, cartas y circulares informativas destinadas a los contribuyentes en general. Así podemos destacar la sentencia del caso *Ávila Rojas* de la Audiencia Provincial de Granada de 28 de julio de 2008, cuando dice: *“Tampoco concurre en el acusado, la causa de exculpación prevista en el apartado 4 del artículo 305 del Código Penal ”quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de ese 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 regularización, o en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, 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 Fiscal o el Juez de*

Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias".

En el presente caso no ha existido ninguna regularización tributaria, toda vez que todas las actuaciones que el acusado ha realizado para reparar el perjuicio causado a la Hacienda Pública han sido posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación tributaria, y, además no sujetándose a lo indicado por Hacienda, sino haciendo unas liquidaciones a su gusto y medida, descubriéndose una total falta de propósito del recurrente de ser transparente con la Administración Tributaria.” Sentencia que es ratificada por el Tribunal Supremo en la sentencia número 611 de 29.05.09, y que recoge lo siguiente: “Y respecto a la tercera alegación, que se hace en defensa del motivo, de haber presentado una declaración tributaria complementaria a la del año 2001 en el IRPF y que ello permitiría apreciar la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal , tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada. El Tribunal de instancia argumenta, para rechazarla, que no se ha producido ninguna regularización toda vez que las actuaciones que el acusado ha realizado para reparar el perjuicio causado a la Hacienda Pública han sido posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación tributaria y, además no sujetándose a lo indicado por Hacienda, sino realizando unas liquidaciones a su gusto y medida, descubriéndose una total falta de propósito del recurrente de ser transparente con la Administración Tributaria”.

Jurisprudencia que ha sido acogida en la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, que incluye como conclusión tercera lo siguiente: En

las excusas absolutorias de los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva, que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales.

2.- Antes del conocimiento de diligencias penales, cuando la Administración no hubiera iniciado actuaciones de comprobación de la situación fiscal del contribuyente: bien antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local interponga querrela o denuncia contra el contribuyente, o bien cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones. Este segundo supuesto contempla la apertura de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal o de diligencias penales por el Juez de Instrucción, que pueden incoarse, bien de oficio por investigación previa de las fuerzas del orden o por denuncia de particulares directamente presentada ante el Juzgado o la Fiscalía, en cuyo caso la regularización puede realizarse hasta el momento en que se le notifique al obligado tributario la incoación de las diligencias penales. En este sentido la STS, Sala 2ª, número 1371/2000 de 29 de septiembre

señala que *“la regularización puede llevarse a cabo hasta el mismo día de la notificación de la incoación de diligencias penales, unas horas antes de la misma”*.

En conclusión, podemos decir, y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, que para que pueda aplicarse la excusa absolutoria, el contribuyente debe realizar dicha regularización de forma veraz y que se efectúe antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria el inicio de las actuaciones de comprobación de la deuda tributaria, o antes de la interposición de denuncia o querrela contra aquél, o antes de que se le notifique la incoación de diligencias penales contra él mismo. Lo que resulta del todo lógico, en mi opinión, ya que se trata de un reconocimiento voluntario de la deuda y carecería de sentido la aplicación de la excusa absolutoria, si el contribuyente formulase dicho reconocimiento cuando conoce que se han iniciado actuaciones de inspección contra él o incluso ya se ha interpuesto una querrela.

6.3 Efectos

A la hora de analizar los efectos de la regularización tributaria, hay que distinguir entre el alcance objetivo de la misma, estudiando los diferentes delitos a que puede afectar, y el alcance subjetivo referido a la extensión de la excusa respecto de terceros.

A) Alcance objetivo de la regularización tributaria.

El legislador ha optado por la fijación de una excusa absolutoria para exculpar la conducta del contribuyente que regularice su situación tributaria, con la consiguiente impunidad del delito fiscal cometido

(“queda exento de responsabilidad penal” dice el artículo 305.4 al inicio de su primer párrafo). Pero estos efectos exoneradores de la responsabilidad penal no se detienen en el propio delito fiscal cometido, sino que alcanzan a los posibles delitos contables (“irregularidades contables” dice el precepto) y a las denominadas falsedades instrumentales, según establece el último párrafo del citado apartado 4 del artículo 305 CP: “ *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, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria*”.

a) En primer lugar, en cuanto a las irregularidades contables, el límite objetivo de la exención de responsabilidad es consecuencia de la naturaleza de los actos preparatorios criminalizados que corresponde al delito contable del artículo 310 CP, puesto que como tales quedan absorbidos (artículo 8.3 CP) (93) por el delito fiscal, con lo que la impunidad de éste conlleva la de aquel.

b) En segundo lugar, el precepto exige tres requisitos para que les alcance la exención:

1º.- Su carácter de instrumentales respecto de la defraudación tributaria, entendiéndose como falsedad instrumental aquella que sirve de medio para cometer otro delito.

(93) Artículo 8 CP:” *Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o mas preceptos de este Código y no comprendidos en los artículos 73 a 77 (reglas para la aplicación de las penas), se castigarán observando las siguientes reglas:...3. El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones cometidas en aquel*”.

2º.- Que se den en función exclusivamente de la deuda tributaria objeto de regularización. En este sentido no plantea duda el supuesto en que se cometa la irregularidad o el documento se falsee con este solo objeto, sin embargo puede suceder que la actuación falsaria vaya aún más lejos y esté destinada, también, a provocar otros delitos (estafa, insolvencia punible, etc.), en cuyo caso sería una cuestión a resolver, según Esteban Solaz (94), ponderando los bienes jurídicos afectados, y si estos fueran plurales subsistirá la responsabilidad por el hecho falsario en sus otras dimensiones, debiendo deducirse el tanto de culpa para los órganos de la jurisdicción penal.

Para Muñoz Conde, según comenta Miguel Bajo (95), resulta una contradicción con el régimen general de las falsedades documentales, que pueda quedar exenta de pena una falsedad en documento público u oficial, por el hecho de que se haya utilizado para llevar a cabo un delito fiscal que luego se regulariza.

3º.- Que sean previas a la regularización, quedando por tanto excluidas las falsedades *ex post facto* tendentes, no a facilitar la comisión del delito fiscal, sino su encubrimiento.

c) Por último, según dispone la Disposición final 5ª del Código Penal, la exención de responsabilidad penal contemplada en el artículo 305.4, “*resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización*

(94) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal, aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 7.

(95) Bajo Fernández, M., “*Algunas cuestiones del delito tributario*” en *Política Fiscal y Delito contra la Hacienda Pública: Mesas redondas de Derecho y Economía*. Madrid. Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, págs. 125 a 134.

sean inferiores a las cuantías establecidas en el citado artículo” (120.000 euros), se extiende también las irregularidades contables y falsedades documentales cuando la deuda objeto de regularización sea inferior a 120.000 euros.

B) Alcance subjetivo de regularización tributaria.

La extensión subjetiva de la excusa parece concretada en la persona autora de la defraudación. Así parece deducirse de la literalidad del artículo 305.4 CP (“*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria,...*”) y de los términos en que se expresa la Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si la regularización por parte del deudor tributario (que puede ser una persona jurídica) tendrá o no efectos excusantes para terceros (inductores, cooperadores o cómplices) que hayan podido participar en el delito. En este sentido la doctrina se encuentra dividida.

Un sector de la doctrina (Muñoz Conde, Boix, Pérez Manzano/Mercader), considera que la excusa absolutoria tiene un *carácter subjetivo*, y por tanto, entiende que se trata de una excusa absolutoria que solo puede beneficiar al *sujeto que regularice su situación tributaria*, es decir, al obligado tributario y no a terceros partícipes en la comisión del hecho, y debería fundamentarse en características especiales del autor (96).

(96) Bajo Fernández, M., “*Algunas cuestiones del delito tributario*”, op. cit., pág. 128.

Sin embargo, como bien dice, en mi opinión, Esteban Solaz (97), la excusa no excluye expresamente la extensión a terceros como ocurre, por ejemplo, con la excusa de parentesco contemplada en el artículo 268 CP respecto de los delitos patrimoniales, característica que aquí no se da.

Otro sector de la doctrina (E. Bacigalupo, Suárez González, del Moral), al que se suma Miguel Bajo, considera la excusa con fundamento en razones político-criminales de compensar la culpabilidad del autor con un *actus contrarius*, es decir, en una actuación “socialmente constructiva”, o dicho con otras palabras, en la autodenuncia y la reparación, otorgándole a la excusa absolutoria un *carácter objetivo*, de forma que nada se opone a que la exención de la pena pueda alcanzar también a los partícipes de un delito fiscal que finalmente es regularizado. En este sentido destacamos el Auto de apertura de juicio oral del caso Filesa de 22 de diciembre de 1995: “... *introducir una limitación respecto de los partícipes no sería compatible con la prohibición de la analogía deducida del principio de legalidad (artículo 25.1 CE). En efecto, toda restricción de una exigente que vaya más allá del sentido del texto importa una ampliación de la punibilidad legalmente prevista, que la doctrina moderna ha reconocido mayoritariamente como contraria a la prohibición de la analogía.*” Así, Miguel Bajo considera que, dado el carácter objetivo de la excusa absolutoria, esta debe ser de aplicación también a los partícipes, siempre que el partícipe haga alguna aportación a la reparación del mal causado (98).

(97) Solaz Solaz, E. “*El delito fiscal, aspectos conflictivos*”, op. cit., pág. 7.

(98) Bajo Fernández, M., “*Algunas cuestiones del delito tributario*”, op. cit., pág. 128.

Por su parte, Choclán Montalvo, que coincide con este sector de la doctrina, en cuanto al carácter objetivo de la excusa absolutoria, entiende que “es indiferente que el partícipe haya cooperado o no en la reparación, pues la comunicabilidad al partícipe de los efectos eximentes de pena se basa en el carácter objetivo de la circunstancia reparadora y no en los motivos de la reparación. Esta consecuencia puede obtenerse de los fundamentos que subyacen en la regulación del artículo 65 CP de la comunicabilidad a los partícipes de las circunstancias de atenuación, en cuanto tal. De acuerdo con lo expuesto, la falta de necesidad de pena resulta de la reparación del perjuicio patrimonial *ex post facto* y no de un acto de arrepentimiento del autor, valorado en el ámbito de los motivos, y, por ello, reparado el perjuicio tampoco es necesaria la pena para el partícipe. Esta es la consecuencia de la naturaleza objetiva de la excusa absolutoria” (99).

En esta línea se muestra también la profesora Rancaño Martín, según la cual, "sin perjuicio de los problemas que plantea la posibilidad de que sea el partícipe el que pretenda la regularización de su situación tributaria, lo cierto es que habría que admitir que la regularización de la situación tributaria por parte del autor libera la pena de los partícipes y que éstos, asimismo y con independencia de la conducta del autor, podrían ampararse en la excusa absolutoria cuando regularizaran su situación tributaria" (100).

(99) Choclán Montalvo, J.A., op. cit. “*Problemas actuales del delito fiscal*”, págs. 91 y 92.

(100) Rancaño Martín, M.A. en *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pág. 123.

En mi opinión, habría que tener en cuenta dos aspectos. Por una parte, tal y como señala Esteban Solaz, la excusa no excluye expresamente a terceros, pues el artículo 305.4 CP dice *el que regularice*, en sentido amplio, lo que, a mi entender, no impide que extienda sus efectos a terceros partícipes. Y por otra parte, a diferencia de lo que manifiesta Choclán Montalvo, y en la línea de lo argumentado por Miguel Bajo, si que creo que la excusa absoluta debe aplicarse a los partícipes, siempre que estos colaboren en la reparación del daño causado, ya que los beneficios han de extenderse a quienes han colaborado a la reparación del mal, al igual que en caso contrario resultarían condenados.

En relación al alcance de la excusa absoluta respecto de terceros, se ha pronunciado también la Fiscalía General del Estado en Consulta 4/1997, de 19 de febrero de 1997, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, (101) en los términos siguientes:

“El tenor literal del Código (e igualmente el de su precedente en esta materia: la LO 6/1995) aparece, en principio, como un argumento en aras de la no extensión a partícipes de la excusa absoluta. El artículo 305.4, tras indicar en el párrafo 1º que quedará exento "el que regularice" su situación tributaria, se refiere en el párrafo 2º a que la exención de responsabilidad alcanzará igualmente «a dicho sujeto» por las irregularidades contables o falsedades instrumentales que «el mismo» pudiera haber cometido. De una simple lectura parece inferirse que el

(101) Consulta 4/1997, de 19 de febrero de 1997, de la Fiscalía General del Estado, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal .

legislador ha querido que no se extienda el beneficio de la regularización a los terceros partícipes en el delito, sino que afecte solamente al deudor tributario.

Sin embargo, el tenor literal de los citados preceptos no puede llevar a tal entendimiento. Cuando el Código emplea las expresiones «el que», «dicho sujeto» o alguna otra similar, en algún precepto, eso no excluye la posible participación de terceros en el hecho, lo que obliga a resolver sobre la comunicabilidad de los elementos del tipo a éstos.”

En este sentido, dicha Consulta de la Fiscalía concluye distinguiendo los siguientes supuestos:

“1º. Cuando los partícipes en el delito hayan cooperado de alguna forma a la regularización, se verán favorecidos por la exención de responsabilidad.

Habida cuenta de que en la mayoría de los casos el deudor tributario puede regularizar por sí solo sin precisar del concurso del tercero partícipe, no puede exigirse una cooperación del tercero a la regularización calificable de necesaria para que surta efectos. La cooperación de los terceros en tal regularización ha de ser entendida de una forma amplia y en atención a las particulares circunstancias que concurren en cada caso. Bastará con que el tercero haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario. Se incluirá por tanto la inducción.

Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquella en aplicación del artículo 31, la regularización habrá de hacerse en

nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario; sin embargo, como quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuando actúe en la regularización en representación de la persona jurídica. Juega pues en la regularización el citado art. 31.

2º. Cuando conste en la causa la existencia de algún tipo de acto del tercero tendente a conseguir que no regularice el deudor tributario, no le será aplicable a aquél la excusa absolutoria (sirva un ejemplo: si el deudor tributario es una S.A. y resultaron condenados los cinco miembros de su Consejo de Administración por delito fiscal, la regularización que luego se lleve a cabo por la S.A. no podría suponer la exención de pena a aquel Consejero que conste se hubiera opuesto en el seno de la S.A. al acuerdo de regularización, llegando a votar en contra de tal decisión).

3º. Surgen, sin embargo, algunos problemas que no presentan fácil respuesta y que derivan del hecho de que en la regularización basta por lo general el concurso del deudor tributario, sin necesidad de que éste cuente para ello con el tercero partícipe en el delito fiscal.

En estos casos (tercero que, sin que conste su oposición a la regularización, la conoce una vez ya efectuada y producido el efecto de bloqueo que supone la iniciación de actuaciones administrativas o penales) deberán los Sres. Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria o si pudiera serles de aplicación a los terceros la atenuante analógica del artículo 21 núm. 6 (hoy núm. 7, tras la reforma introducida por lo 5/2010 de 22 de

junio) en relación con el apartado 5° CP, pudiendo en determinados casos llegar a apreciarse como muy cualificada, lo que permite la imposición de pena acorde con la naturaleza de su participación.

4°. Cuando se dé el supuesto inverso al del apartado anterior (es decir, el tercero quiere la regularización y, sin embargo, ésta es obstaculizada por el deudor tributario), como quiera que la regularización no se ha producido no es posible la aplicación de la excusa absolutoria.

No obstante, conviene distinguir dos supuestos: primero, si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá apreciarle la atenuante analógica del artículo 21 núm. 6 (hoy núm. 7, tras la reforma introducida por lo 5/2010 de 22 de junio) en relación con el apartado 5° CP, como muy cualificada; segundo, si la confesión de la infracción a las autoridades administrativas o judiciales no se produce, pero sí constaran en la causa los frustrados intentos de lograr del deudor tributario la regularización, que sin embargo no se plasman al exterior en conducta alguna, cabría apreciar la atenuante analógica del artículo 21 núm. 6 (hoy núm. 7, tras la reforma introducida por lo 5/2010 de 22 de junio) en relación con el apartado 5° CP, esta vez como simple y no como muy cualificada.”

Sobre este tema no ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo, por lo que entendemos que la solución ha de pasar por las pautas marcadas por la citada Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado, puesto que, en mi opinión, como he señalado antes, por una parte, la excusa no excluye expresamente a los terceros, pues el artículo 305.4 CP dice *el que regularice*, en sentido amplio, lo que, a mi entender, no impide que extienda sus efectos a terceros partícipes. Y por otra parte, si

que creo que la excusa absolutoria debe aplicarse a los partícipes, siempre que estos colaboren en la reparación del daño causado, ya que los beneficios han de extenderse a quienes han colaborado a la reparación del mal, al igual que en caso contrario resultarían condenados, y para ello habría que seguir las directrices marcadas por la antes citada Consulta de la Fiscalía General del Estado.

7.- La prescripción del delito fiscal.

La importancia del instituto de la prescripción, en cuanto causa extintiva de la responsabilidad penal, ha motivado que haya sido objeto de un profuso estudio académico, doctrinal y jurisprudencial durante los últimos años.

El fundamento del instituto de la prescripción de los delitos y las faltas, radica en la necesidad de conferir seguridad a las relaciones jurídicas expectantes del ejercicio de determinadas acciones. En palabras del Tribunal Constitucional, «el establecimiento de un plazo temporal, para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos, persigue que no se produzca una latencia *sine die* de la amenaza penal, que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad, por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto» (STC 63/2005, de 14 de marzo).

El instituto de la prescripción se conecta con el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, con la orientación resocializadora de las penas en general, y de las privativas de libertad en particular, y entronca sus raíces en el principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3

CE. Todo ello, sobre la base del aquietamiento que produce en la conciencia social el transcurso del tiempo y la necesidad de eliminar la incertidumbre en la misión punitiva.

Centrándonos en los delitos contra la Hacienda Pública, los aspectos que más polémica han suscitado en relación con la prescripción, son, en primer lugar, el referente a la diferencia existente en el plazo de prescripción de la infracción tributaria, así como para exigir el pago de la deuda tributaria, y el plazo de prescripción del delito fiscal. Y en segundo lugar, también ha sido muy discutido el tema referido a la interrupción de la prescripción o *dies ad quem*. Aspectos que, a continuación vamos a estudiar.

7.1 *El plazo de prescripción*

Vamos a analizar, en este apartado, uno de los problemas a que viene dando lugar el instituto de la prescripción, como es la diferencia existente en la legislación tributaria y la legislación penal, a la hora de regular el plazo de prescripción del tributo, y el plazo de prescripción del delito, tema bastante discutido y analizado, tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia.

El artículo 131.1 del C.P. de 1995, tras la reforma operada por Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, por la que se modifica el Código Penal, sigue manteniendo un plazo de cinco años para la prescripción de “los demás delitos”, entre los que se encuentra el delito contra la Hacienda Pública (artículo 305 CP), al venir castigado con una pena de prisión de

uno a cinco años (con esta reforma se eleva de cuatro a cinco años la pena de prisión) y multa del tanto al séxtuplo. Ya antes de esta reforma, un sector de la doctrina (102) ha venido defendiendo la derogación tácita de dicha norma (en lo que a la prescripción, por el transcurso de cinco años, de los delitos contra la Hacienda Publica se refiere) por una supuesta incompatibilidad de ese precepto, con el antiguo artículo 64 de la LGT, modificado por Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que establece un plazo de prescripción de cuatro años para la acción para exigir el pago de las deudas tributarias, y que actualmente se mantiene en el artículo 66 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Hasta ahora ha sido unánime la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha negado cualquier incidencia de la Ley 1/1998 sobre el plazo de prescripción del delito fiscal. El Alto Tribunal ha declarado reiteradamente que el plazo prescriptivo de cuatro años es exclusivo de la infracción tributaria, y es compatible con el de cinco años señalado para el delito. Así, por ejemplo la STS 44/2003 de 3 de abril (cuyo ponente es D. Candido Conde Pumpido Tourón) abordó esta cuestión y se refiere a los motivos por los que se rechaza que esa Ley 1/98 y el artículo 64 de la LGT (hoy artículo 66 de la actual LGT) hayan derogado el plazo de cinco años para la prescripción de los delitos contra la Hacienda Publica, señalando en su fundamento jurídico quinto y siguientes que dicha cuestión “...ya ha sido resuelta por la jurisprudencia en sentido negativo, a saber:

(102) Rodríguez Ramos, L.: “La responsabilidad civil relativa al delito fiscal”. Ed Colex 2006, págs. 737 a 740.

- *La primera sentencia dictada tras la entrada en vigor de la Ley 1/98 que ya estableció este criterio fue la de 26 de julio de 1999...La Sala resolvió afirmando que el plazo legalmente previsto para la prescripción de esa clase de delito contra la Hacienda Pública es indudablemente el de cinco años.*
- *La resolución que consolidó este criterio jurisprudencial, ratificando la doctrina establecida por la sentencia que acabamos de referenciar, fue la sentencia de 6 de noviembre de 2000 que señala sucintamente en esta materia que ha de estimarse que el nuevo artículo 64 de la LGT no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal, pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad, sin que ello suponga la quiebra de la unidad del ordenamiento jurídico.*
- *Así mismo la STS de 10 de octubre de 2001 señala expresamente que es de ratificar aquí la independencia de los plazos previstos en los artículos 131 C.P. y 64 LGT establecida en la STS de 6 de noviembre de 2000.*
- *Esta misma argumentación es reiterada en sentencias posteriores como la de 30 de octubre de 2001, o la más reciente de 5 de diciembre de 2002 en la que se argumenta que no solamente nada se opone a que el plazo de prescripción señalado al delito sea superior al establecido para la infracción administrativa, sino que además esto es lo correcto, pues del mismo modo que el plazo de prescripción de los delitos se fija en atención a su gravedad, entre delito e infracción administrativa debe mantenerse el mismo criterio con sus evidentes consecuencias.*
- *La sentencia de 15 de julio de 2002 amplía esta argumentación, exponiendo las razones por lo que esta tesis de la extinción de la*

responsabilidad penal por delito fiscal a los cuatro años no puede ser acogida:

1ª.- La primera de carácter formal, es que la prescripción de los delitos es materia que regula el Código Penal, que no fue modificado al aprobarse la Ley 1/98. A esto debe añadirse que la convivencia de ambas legislaciones no plantea ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios, que, de darse, serían intolerables desde el punto de vista de la necesaria coherencia del ordenamiento.

2ª.- En segundo término, existe una perfecta compatibilidad, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcurridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal mas allá de ese plazo...En efecto, lo que fundamenta la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas publicas, estrechamente conectado a los de igualdad y justicia. De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y tampoco puede argumentarse con la atipicidad de la acción, puesto que la realización de la conducta típica, ya se habría producido en el último momento hábil para realizar el pago del tributo; la atipicidad viene referida al momento en que se realizó la acción u omisión, y en dicho momento no cabe duda alguna de la existencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria (TS SS 26.07.99 y 06.11.00). De esta forma, añade la sentencia TS 44/2003 de 3 de abril, que la existencia del bien jurídico

protegido por el tipo debe referirse al momento de la comisión del hecho, que es cuando surge la responsabilidad penal, y no es indispensable su subsistencia en el momento de iniciarse el procedimiento, pues de otro modo nunca podrían perseguirse los delitos de homicidio.

3ª.- Un tercer argumento utilizado para sostener la extinción de la responsabilidad penal por el plazo de cuatro años es el de la aplicación analógica de la regularización fiscal. La sentencia de 15 de julio de 2002 expresa que entre las correspondientes situaciones (prescripción y excusa absolutoria de regularización) no se da relación de analogía. Nada tiene que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal, y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. La consecuencia es que una deuda prescrita no es una deuda regularizada.

A este argumento también se refiere la sentencia de 6 de noviembre de 2000 señalando que “tampoco cabría considerar la aplicación analógica de excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concorra identidad de razón (artículo 4.1 del Código Civil) y es claro que las razones de utilidad que concurren en la excusa absolutoria de regularización tributaria – el favorecimiento o promoción del pago voluntario – no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente”.

Además, señala la propia sentencia que comentamos 44/2003 de 3 de abril, que la desaparición de la deuda con posterioridad a los hechos típicos no supone la desaparición del delito. La regularización produce sus efectos cuando tiene lugar antes de determinados sucesos. Con posterioridad a los mismos, el pago a la Hacienda Pública, supondría la extinción de la

deuda sin afectar en nada al delito fiscal, consumado en el momento de la elusión.

- Por último, tampoco ha sido aceptada por la jurisprudencia la doctrina según la cual la liquidación provisional del impuesto por parte de la Administración Tributaria en el plazo de cuatro años constituye un presupuesto de procedibilidad para la persecución del delito fiscal. Y ello, argumenta la citada sentencia 44/2003 de 3 de abril, por las siguientes razones:

1º.- La norma penal reguladora del delito fiscal no contiene en la actualidad presupuesto de procedibilidad alguno de carácter administrativo-tributario.

2º.- La liquidación no es competencia de la Administración Tributaria en los casos de delito fiscal, pues conforme a lo prevenido en el artículo 77.6º de la L.G.T., “en los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la Autoridad Judicial no dicte sentencia firme”. En consecuencia, en los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria, sino por el propio Tribunal Penal, por lo que carece de sentido exigir como presupuesto procesal para la persecución penal de un delito fiscal que la Administración Tributaria haya practicado la liquidación de la deuda en el plazo de cuatro años. Además, considerar dicho presupuesto de procedibilidad, constituiría, con independencia del plazo, una interpretación “contra legem” del artículo 77.6º de la L.G.T. que únicamente exige que la Administración pase el tanto de culpa, no la liquidación provisional. En este mismo sentido

se pronuncia la sentencia de 5 de diciembre de 2002: *desde que la Administración pasa el tanto de culpa a los tribunales, la Administración no puede realizar liquidación, se realizará en el proceso penal.*

3º.- *Esta tesis se encuentra también en contradicción con el artículo 305 del Código Penal, que de modo expreso prevé que el Ministerio Público o la Abogacía del Estado puedan formular querrela o denuncia por delito fiscal incluso cuando no se hubiese producido actuación de comprobación alguna por parte de la Administración Tributaria tendente a la determinación de la deuda tributaria.*

4º.- *Por último este requisito de procedibilidad administrativo-tributario no haría más que generar nuevas discordancias entre la prescripción administrativa y la penal, que son distintas, pues no toma en consideración las causas de interrupción de los plazos administrativos de prescripción prevenidos en el artículo 66.1º de la L.G.T. (103).*

No obstante, anterior a esta sentencia 44/03 de 3 de abril, otra sentencia del TS 1629/01 de 10 de octubre cuyo ponente es D. Enrique Bacigalupo Zapater, mantiene una postura diferente en cuanto a este último requisito señalado sobre la liquidación provisional del impuesto como presupuesto de procedibilidad, y sobre la que conviene hacer alguna referencia. Así, si bien esta sentencia mantiene la independencia de los plazos previstos en los artículos 131 C.P. y 64 L.G.T. (artículo 66 de la actual L.G.T.), viene a precisar lo siguiente: *“Cada plazo debe regir con la finalidad que los respectivos textos legales establecen. Sin embargo, en tanto la determinación del hecho imponible eludido constituye un*

(103) STS 44/2003 de 3 de abril

presupuesto procesal o de procedibilidad derivado directamente del artículo 132.2 CP, del principio acusatorio y del derecho de defensa, la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad de la Administración de determinar la deuda tributaria. En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el artículo 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el artículo 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un supuesto del mismo.”

Esta teoría no ha sido continuada por ninguna otra sentencia, sino todo lo contrario, las sentencias posteriores como la STS 44/03 de 3 de abril y la STS de 5 de diciembre de 2002 contradicen esta postura como hemos señalado antes. Tampoco compartimos esa postura, pues como bien dicen estas últimas resoluciones, desde que la Administración pasa el tanto de culpa a los tribunales, la Administración no puede realizar liquidación, se realizará en el proceso penal. Es el Juez Penal quien, a partir de entonces, debe realizar la liquidación, y en cualquier caso cuenta con medios suficientes para realizarla, esto es, a través del auxilio judicial, pidiendo a la Administración que lo haga o nombrando un perito judicial experto en la materia; pero, en cualquier caso, el hecho de que la Administración no haya realizado la liquidación provisional no constituye supuesto para que no se inicie el procedimiento penal, pues el plazo de prescripción del delito aun no ha concluido y es

obligación del juez realizar por todos los medios a su alcance la iniciación del procedimiento, de lo contrario muchos delitos quedarían impunes, por ejemplo, los delitos de homicidio en los que no se ha encontrado el cadáver, al faltar el informe del médico forense que así lo certifique quedarían sin enjuiciar (caso Marta del Castillo).

Hoy por hoy, un sector de la doctrina sigue oponiéndose a lo que llaman una contradicción entre ambos ordenamientos, tributario y penal, así por ejemplo Juan Martín Queralt (104) se refiere a ello entendiendo que “*el ordenamiento penal sigue considerando como un ilícito penal el impago de una deuda prescrita*”, y ahí es donde creemos que radica el error, en considerar que por el hecho de que la deuda haya prescrito ya no puede sancionarse vía penal, pues lo que se juzga no es la existencia de la deuda, sino la conducta de elusión del pago de tributos que debe ser sancionada penalmente, aunque para la Administración Tributaria la deuda haya prescrito. Comparándolo con otros delitos, por ejemplo el delito de lesiones del artículo 147 C.P., así, si a una persona se le causa una agresión por la cual se le rompe un brazo, si al cabo de unos meses ha sanado y no tiene ya lesión ni secuela alguna, no por ello queda impune el delito de lesiones, pues lo que se sanciona penalmente es la conducta de la agresión, y al igual ocurre con los delitos contra la Hacienda Pública, no porque la deuda haya prescrito debe quedar impune la conducta de elusión del pago de tributos.

Como diría Antonio Gil Martínez (Magistrado de la Audiencia

(104) Martín Queralt, J.: “*Delitos contra la Hacienda Pública. Paradojas y razones para su reforma*”, pág. 5 de la Revista Tribuna Fiscal, n°: 221, año 2009.

Provincial de Alicante) (105), como no es imprescindible la existencia de un procedimiento administrativo, la tramitación del expediente prescrito servirá de *notitia criminis* de los indicios del delito fiscal, al tratarse de un delito público, que permitirá la investigación judicial, en cuyo transcurso deberá fijarse el importe de la deuda tributaria y su trascendencia penal, si supera los 120.000 euros, dado que es a la autoridad judicial a quien corresponde precisar el alcance de la defraudación.

En conclusión, se puede afirmar que el plazo para la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es de cinco años, cuestión en la que es unánime la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y así se viene recogiendo en la llamada jurisprudencia menor, como por ejemplo en el reciente Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 295/2009 de 28 de mayo, cuestión que, por otro lado, queda resuelta con la última reforma introducida por L.O. 5/2010, toda vez que al seguir manteniendo el plazo de prescripción en cinco años viene a mantener que es esta y no otra la intención del legislador.

7.2 *Comienzo del plazo de prescripción (dies a quo)*

El artículo 132.1 del C.P. dispone que “los términos previstos en el artículo precedente se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible”.

(105) Gil Martínez., A.: “La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública”, Estudios de Derecho Judicial, n.º: 64, año 2004, pág. 378, editado por el Consejo General del Poder Judicial.

Respecto del delito fiscal, hay que tener en cuenta que se trata de un delito de “carácter instantáneo”, que se configura como un delito de infracción del deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. De este modo, lo esencial es el comportamiento omisivo consistente en la elusión del pago del impuesto, tanto en el supuesto de que dicha omisión sea total o en el supuesto de que lo sea parcial.

La prescripción comienza cuando el delito se consuma, y en consecuencia, el cómputo del plazo no puede iniciarse antes de que el delito se haya perfeccionado, por la producción del resultado típico. Por ello hay que distinguir:

a) En los casos de tributos con autoliquidación, la jurisprudencia ha tratado la cuestión señalando que para las autoliquidaciones, se debe considerar la fecha de presentación y en caso de omisión, la de expiración del plazo voluntario de presentación de declaraciones. (STS 1688/2000 de 6 de noviembre, STS 520/08 de 15 de julio, SAP Madrid 96/09 de 20 de julio).

b) En los casos de tributos periódicos, a los que se asimila el supuesto de “elusión del ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener”, es el IVA el que plantea problemas específicos, ya que se trata de un impuesto de devengo instantáneo, pero de declaración periódica, con periodos de declaración inferiores al año natural a los efectos de lo dispuesto en el artículo 305.2 CP (106).

(106) Artículo 305.2 C.P: “A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior (cuantía de la cuota defraudada), si se trata de tributos, retenciones,

En estos casos el tipo solo debe estimarse realizado cuando ha expirado el plazo para la declaración correspondiente al último periodo impositivo, esto es, cuando ya ha concluido el ejercicio anual. Así, ha de convenirse que el tipo solo debe estimarse realizado cuando ha expirado el plazo para la declaración correspondiente al último periodo impositivo, esto es, cuando ya ha concluido el ejercicio anual, sin que pueda estimarse consumado el delito hasta ese momento (SSAP Madrid 475/02 de 20 de septiembre y 151/03 de 20 de marzo y STS 1599/05 de 14 de noviembre) (107).

Significativa es la STS 797/1999 de 20 de mayo que se refiere al supuesto en el que un mismo sujeto realiza la misma conducta, de elusión de tributos, a lo largo de varios años, señalando textualmente dicha sentencia: *“Toda la actuación delictiva, realizada por el recurrente se enmarca en una pluralidad de acciones que se analiza como una unidad derivada de un único proyecto que se materializa en distintas acciones, por lo que el inicio del cómputo de la prescripción se realiza desde la finalización de la última de las acciones en cuyo plan se integraba”*.

ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

(107) Solaz Solaz E.: *“El delito fiscal: aspectos conflictivos”*, op. cit., págs. 8 y 9.

7.3 *La interrupción de la prescripción (dies ad quem)*

Con anterioridad a la reforma operada en el Código Penal por Ley 5/2010, de 22 de junio, que entró en vigor el día 24 de diciembre de 2010, exigía el artículo 132.2 del CP para interrumpir la prescripción, que “el procedimiento se dirija contra el culpable”. La cuestión principal para determinar cuándo quedaba interrumpido el plazo de prescripción era saber cuándo podía entenderse que el procedimiento había comenzado, y cuándo este se dirigía contra el culpable. Cuestión que ha sido muy debatida tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia, llegando a discrepar, incluso, la doctrina del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional.

La doctrina (Solaz Solaz E., Rey González, Choclan Montalvo J. A., Manzanares Samaniego J.L. y otros) (108), ha venido considerando que para la interrupción de la prescripción, es necesario que se inicie un procedimiento penal, no siendo suficiente la simple interposición de la

(108) Solaz Solaz, E.: “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, op.cit., pág. 9, Choclan Montalvo “*Consumación y prescripción del delito fiscal*”, en *Actualidad Penal*, nº: 10 (2000), pág., 235: “No basta la mera interposición de denuncia o querella, pues resulta necesario un acto judicial de verificación de la consistencia de la imputación”; Manzanares Samaniego, *Código Penal, doctrina y jurisprudencia*. Tomo I, Madrid 1997, pág., 1622: “la prescripción exige una actividad judicial instructora que entrañe una posible inculpación contra la persona determinada, y este matiz último no puede atribuirse al escrito de querella; Rey González *La prescripción de la infracción penal: Fundamento y aplicación*, Barcelona 2005, pág., 163: “Los requisitos para interrumpir la prescripción no concurren en el acto de interposición de la querella o denuncia”.

denuncia o querrela contra persona o personas identificadas o identificables, pues el procedimiento se inicia con el acto judicial de verificación de la consistencia de la imputación, esto es, la admisión a trámite e incoación del proceso contra la persona determinada.

Sin embargo, la jurisprudencia penal del TS ha mantenido una postura bien distinta, entendiendo que si el procedimiento comienza en función de querrela o denuncia, estos escritos forman parte ya del procedimiento, y el momento de interrupción de la prescripción es el de presentación de dichos escritos. Además, es preciso que en dichos escritos aparezcan datos suficientes para identificar a los presuntos culpables de la infracción correspondiente, no basta con la apertura de un procedimiento destinado a la investigación de un delito en cuestión cuando este procedimiento se dirige contra personas indeterminadas o inconcretas o contra personas diferentes de quien se interesa la prescripción, pero tampoco es exigible que se dicte auto de procesamiento o se formalice judicialmente la imputación, sino que es suficiente para entender interrumpida la prescripción que en la querrela o denuncia aparezcan nominadas o perfectamente definidas unas determinadas personas, como supuestos responsables del delito objeto del procedimiento.

En este sentido se pronuncian, entre otras, las SSTS de 04 de junio de 1997, de 30 de septiembre de 1997, de 3 de octubre de 1997, de 30 de diciembre de 1997, de 26 de julio de 1999, de 6 de noviembre de 2000, de 30 de octubre de 2001, de 14 de marzo de 2003, y de 28 de noviembre de 2003 que dice textualmente:

“La denuncia o la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción sin que sea necesaria para tal interrupción resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada, aunque no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona, ha de entenderse que el procedimiento ya se está dirigiendo contra el culpable.

Como ocurre también cuando un imputado o testigo en su declaración implica a otra persona, que para nada figuraba antes en las actuaciones, poniendo en conocimiento del juzgado un determinado comportamiento punible, pues desde ese momento en que el dato incriminador se introduce en el procedimiento penal, sin necesidad de ulterior resolución judicial, ya queda interrumpida la prescripción” (109).

Esta es, pues, la doctrina mayoritaria del Tribunal Supremo, muy consolidada, destacando otra sentencia, de 06 de noviembre de 2000, que estima que *“para la interrupción de la prescripción basta con que en la querrela, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate. En consecuencia el dies ad quem es aquel en que se formuló la querrela por el Ministerio Fiscal en el Juzgado de Guardia, por unos hechos claramente perfilados y dirigiendo el procedimiento penal contra persona plenamente identificada y determinada”.*

(109)Vid por todos, sobre esta sentencia del TS, García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M. en *"Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del TS sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003)"*, op. cit., págs. 29-62.

Sin embargo, esta línea, criticada por la mayoría de la doctrina, ha venido a ser contradicha por el TC en sentencia número 63/2005 de 14 de marzo, que afirma que *“para poder entender dirigido el procedimiento penal contra una persona, no basta con la simple interposición de una denuncia o querrela, sino que se hace necesario que concurra un acto de intermediación judicial”*, y posteriormente en las sentencias de TC 29/2008 de 20 de febrero, 147/2009 de 15 de junio, 195/2009 de 28 de septiembre y por último en la sentencia 59/2010 de 4 de octubre, que dice: *“ la interpretación del artículo 132.2 del C.P., conforme a la cual la simple presentación de la denuncia o querrela, sin que medie ningún acto de interposición judicial interrumpe el plazo de prescripción, no respeta las exigencias de tutela reforzada, al no tomar en consideración, ni las exigencias derivadas de la seguridad jurídica, ni el fundamento de la institución, ni la implicación del derecho a la libertad (artículo 17.1 CE). Por todo ello resulta imprescindible la existencia de algún “acto de interposición judicial” que garantice la seguridad jurídica y del que pueda deducirse la voluntad de no renunciar a la persecución y castigo del delito.”* No obstante, el Magistrado Don Ramón Rodríguez Arribas formuló su voto particular expresando su discrepancia con la sentencia señalando: *“La insistencia en mantener mi criterio sobre la interpretación del instituto de la prescripción, partiendo de la base de que es materia reservada, con carácter general, a la jurisdicción ordinaria, especialmente a la Sala Segunda del Tribunal Supremo, y solo caso por caso a este Tribunal, aplicando nuestro canon sobre la tutela judicial efectiva, obedece a la esperanza de que alguna vez podamos modificar la doctrina que últimamente se viene sentando.”*

A raíz de estas sentencias del TC, la llamada jurisprudencia menor ha venido acogiendo a la tesis mantenida por el TC, destacando entre otras, las sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid 179/2009 de 16 de febrero, de la Audiencia Provincial de Córdoba 78/2009 de 23 de

marzo y de la Audiencia Provincial de Barcelona 241/2009, de 23 de marzo.

Pese a ello, el Tribunal Supremo no ha modificado su doctrina, entendiendo que la interrupción de la prescripción es un requisito de legalidad ordinaria cuya protección compete exclusivamente a la jurisdicción ordinaria, no constitucional, adoptando Acuerdos no jurisdiccionales de la Sala de lo Penal, como el de fecha de 12 de mayo de 2005 en el que manifiesta que *“la querrela o denuncia forma ya parte del procedimiento y por ello su presentación es suficiente para producir la interrupción de la prescripción. La fecha que ha de tenerse en cuenta para computar el momento en el que el procedimiento se dirige contra el culpable es el de la presentación de la denuncia o querrela”*, y en igual sentido, el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda de fecha 25.04.06 y 26.02.08. En esta misma línea han continuado las siguientes sentencias del TS: 02.06.05, 21.06.06, 30.05.07, 11.09.07. , y en concreto la sentencia núm. 643/05, de 19 de mayo que dice textualmente: *«condicionar la interrupción de la prescripción a la admisión de la querrela sería aleatorio, inseguro jurídicamente y con una gran dosis de injusticia al remitir la decisión de extinguir la responsabilidad criminal de un delincuente a la mayor o menor carga de trabajo que tenga un juzgado»*.

En mi opinión, y siguiendo la línea del TS, es suficiente para producir la interrupción de la prescripción la presentación de la denuncia o querrela, siempre que en ella aparezca perfectamente nominada e identificada la persona como supuesto responsable del delito de que se trate. Y ello, porque de lo contrario, podría suceder con relativa frecuencia que muchos delitos quedarán impunes, debido al tiempo transcurrido entre la presentación de la denuncia y la admisión a trámite

de la misma, como ocurrió por ejemplo en la sentencia de la AP de Barcelona 241/09 de 23 de marzo, en la que acogiendo la tesis del TC, resolvía lo siguiente: “...*resulta que, presentada la querrela por la Fiscalía el 29.01.04, por lo que, teniendo presente lo ya razonado sobre el dies a quo y el plazo de pago voluntario del IVA, resulta que desde el día 31.01.04 el delito en cuestión había prescrito y, no habiéndose dictado resolución judicial hasta doce días después, la imputación no podía ya seguir adelante*”. Y de igual forma sucede en la última sentencia del TC de 4 de octubre de 2010, antes citada.

Pues bien, la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de reforma del Código Penal, que entró en vigor el 24 de diciembre de 2010, viene a aclarar esta situación, al modificar el apartado 2 del artículo 132, que queda redactado como sigue:

“2. La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes:

1ª Se entenderá el procedimiento dirigido contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta.

2ª No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el computo de la

prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.

Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en el apartado anterior, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia.

Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo.

3^a A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho.”

Con esta reforma, por tanto, el legislador viene a avalar, tanto la tesis defendida por el Tribunal Constitucional, como la tesis mantenida por el Tribunal Supremo, exigiendo una resolución judicial motivada para la interrupción de la prescripción, y admitiendo, no obstante, el hecho de que la mera presentación de la querrela o denuncia suspenda el cómputo de la prescripción siempre y cuando el juez dicte una resolución motivada dentro de un determinado plazo, salvándose así, de forma acertada a mi entender, el problema que alegamos anteriormente de tener por prescritos unos hechos y por consiguiente quedasen impunes algunos delitos, cuando presentada en tiempo la denuncia o querrela, el juez tardaba unos días en dictar la resolución pertinente; si bien para un sector doctrinal como Martín Queralt, esta reforma origina gran confusión, pues, como señala expresamente, “ se quiere servir a dos señores y no se sirve a ninguno, dañándose gravemente la seguridad jurídica” (110).

8.- La responsabilidad civil.

La jurisprudencia ha venido considerando que los delitos contra la Hacienda Pública deben llevar aparejada, por vía de responsabilidad civil, la correspondiente indemnización de perjuicios, y es ahí donde surge la controversia, a la hora de determinar el contenido de dicha indemnización.

(110) Martín Queralt, J.: *“Delitos contra la Hacienda Publica. Paradojas y razones para su reforma”*, op cit. pág. 9.

Dispone el artículo 58 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, y además por el interés de demora. A su vez, dicha LGT, introduce reglas especiales en esta materia, a través de la Disposición Adicional décima estableciendo en su apartado primero que “ en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento de apremio.”

Por su parte, el artículo 26.6 de la LGT dispone, que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca otro diferente. Por tanto, los intereses de demora tributarios son aquellos que los obligados pagan cuando retardan el ingreso de las cantidades que deben a la Hacienda Pública, y se calculan incrementando el 25% al interés legal del dinero, según dispone el artículo antes citado.

Para el magistrado Pérez Nieto (111), estos intereses de demora suscitan dudas acerca de su constitucionalidad, por su desmesura, denunciando "la falta de proporcionalidad y la relevancia constitucional *ex* artículo 25.1 CE del efecto de la acumulación de los intereses de

(111) Pérez Nieto, R. en "Los intereses de demora del artículo 26 LGT y el *ius puniendi* tributario. Desmesura y conveniencia de una reconsideración constitucional en el ámbito penal-sancionador", Tribuna Fiscal, núm. 243, enero 2011, pág. 25.

demora, cuando el deudor tributario ha soportado una sanción por incurrir en delito fiscal o infracción tributaria relacionados con un impago."

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que tales intereses tendrían una finalidad compensatoria y reparatoria del perjuicio que el retardo en el pago supone para la Hacienda Pública. A esta finalidad viene a añadirse otra preventiva "...de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse, sin que todo esto suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso" (STC 76/1990, Fundamento Jurídico 9).

Con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT, la jurisprudencia no venía considerando los intereses de demora, como parte de la indemnización derivada de la responsabilidad civil. Entendía el TS que la cantidad que debía indemnizar a la Hacienda Pública, el autor del delito de defraudación tributaria, se incrementaría con el interés legal del dinero, y en consecuencia, no con el de demora, sobre la suma defraudada, pues lo contrario constituiría un *bis in idem*.

Así por ejemplo, la STS núm. 539/03, de 30 de abril, estimó que: " El tipo delictivo descrito en el artículo 305.1 CP vigente consiste, en lo que ahora interesa, en eludir el pago de tributos, siendo un elemento objetivo del tipo que la cuantía de la cuota defraudada, es decir, del impuesto fraudulentamente eludido, exceda de quince millones de pesetas. Por su parte, la responsabilidad civil *ex delicto* abarca –artículo 109.1 CP vigente- los daños y perjuicios causados por la ejecución del delito. De los referidos preceptos es razonable deducir, que el interés a

cuyo pago debe ser condenado el acusado es el legal del dinero no ingresado desde el día en que concluyó el plazo de declaración del IRPF, pues este es el perjuicio adicional causado a la Administración por la ejecución del delito”.

En este mismo sentido la STS de 04.12.03 al referirse a la responsabilidad civil consideró que "la sanción administrativa adicional, constituiría un "*bis in idem*" que incidiría sobre el proceso penal, a través de una vía, prevista exclusivamente, para el procedimiento administrativo de recaudación. Del mismo modo, cualquier intento de imponer los intereses de demora, con arreglo a las normas tributarias, vulnerarían la preferencia que ostenta el Código Penal para señalar los intereses que se deben pagar en los casos de indemnización dineraria”.

Y por último la STS de 02.06.2005 (aunque esta es posterior a la LGT) entiende que “ el plus que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene un carácter sancionatorio, siendo claro que, por exigencias del principio de rango constitucional “*non bis in idem*”, una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente, lo que, resulta aun mas evidente en el castigo del delito fiscal, puesto que la sanción con que se le conmina en la ley penal incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota tributaria”.

Pues bien, desde la entrada en vigor de la LGT la jurisprudencia del TS ha incluido los intereses de demora dentro de la indemnización por responsabilidad civil del delito fiscal., así podemos destacar la STS núm. 827/2006 de 10 de julio, que dice textualmente:

“Y, en la Doctrina se ha destacado que esta responsabilidad civil comprenderá ahora por mandato legal los intereses de demora, aunque tal mandato legal resultara innecesario, habida cuenta de que tales intereses podían hallar perfecto cobijo jurídico en el concepto resarcitorio contenido -como perjuicios materiales- en el apartado 3 del artículo 110 del CP (artículo 101.3º CP/1973).

Ello estaría de acuerdo con un sector doctrinal, que considera anómala la transposición del concepto "*non bis in idem*" a un instituto de naturaleza jurídico- privada como es la responsabilidad civil sobre la que también se pronuncia el juez penal, y partiendo de la falta de reconocimiento de carácter sancionador a los intereses de demora, entiende que la responsabilidad civil comprenderá tales intereses, tanto porque resulta del mandato legal contenido en la nueva LGT (RCL 2003, 2945), como por su comprensibilidad dentro del concepto resarcitorio de los perjuicios materiales del artículo 110.3 CP”.

En el mismo sentido se pronuncia la STS 163/08 de 8 de abril, que dice textualmente: “...la exigencia de la deuda tributaria en su integridad se establece legalmente para los casos de delitos contra la Hacienda Pública...La misma conclusión se obtiene de la regulación del interés de demora en el artículo 26 de la Ley en el que siempre se refiere al obligado tributario, concretamente cuando haya obtenido una devolución improcedente, o al sujeto infractor de una norma tributaria”.

En cualquier caso, la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, que entró en vigor el día 24 de diciembre de 2010, que modifica el Código Penal, viene a esclarecer la

situación, al añadir un nuevo apartado número 5 al artículo 305, que dice textualmente:

“ 5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.”

Así pues, con esta nueva reforma, queda zanjada la cuestión, a mi entender, quedando incluidos los intereses de demora en el contenido de la indemnización por vía de responsabilidad civil, por el propio mandato del artículo 305.5 C.P.

CONCLUSIONES

Analizados los aspectos más problemáticos del fraude de ley y las defraudaciones contra la Hacienda Pública, podemos extraer las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- Hemos analizado cómo la figura del fraude de ley se aplica en todo el ordenamiento jurídico, así, con carácter general, aparece definido en el artículo 6.4 del Código Civil.

En el ámbito del Derecho tributario el fraude de ley fue definido en el antiguo artículo 24 de la L.G.T. en su redacción de 1963, actualmente modificado por el artículo 15 de la L.G.T. de 17 de diciembre de 2003, cambiando su denominación por la de conflicto en la aplicación de la norma. Este cambio ha sido criticado por unos y aplaudido por otros. Los primeros señalan que introduce una gran ambigüedad, ya que, conflicto, como tal hay siempre que la Administración Tributaria y el contribuyente mantienen posiciones distintas, y no siempre ese conflicto es el que aparece regulado en el artículo 15 LGT, y, por tanto, no siempre se resolverá según este artículo. Otros autores, sin embargo, no han visto con malos ojos la inclusión de este término, entendiendo que este nuevo concepto se utiliza para no emplear la expresión de "fraude de ley" y para despejar cualquier elemento de intencionalidad y para evitar su confusión con la defraudación.

No obstante, tanto doctrina como jurisprudencia han considerado que esta nueva categoría sigue siendo, una manifestación de lo que siempre ha sido el fraude de ley.

Por tanto, podemos decir que la primera conclusión a la que llegamos, una vez estudiado el concepto de fraude de ley (hoy conflicto en la aplicación de la norma), es que doctrina y jurisprudencia coinciden en señalar que el mismo se caracteriza en primer lugar, por ser un acto contrario a la ley defraudada, y a su vez amparado en otra ley de cobertura que no le protege suficientemente. Hasta aquí todo parece claro, ahora bien donde surge el conflicto es a la hora de determinar si en el fraude de ley se da o no el requisito de la intención de eludir la ley.

En este sentido, hemos visto, cómo en un principio el TS acogió la tesis de De Castro de la falta de intencionalidad en el sujeto que realiza el acto porque, lo que se persigue con el fraude de ley es el cumplimiento de las leyes no la represión del concierto o intención maliciosa, porque, a pesar de que el artículo 6.4 CC al establecer que los actos han de *perseguir* un resultado prohibido puede inducir a situarlo en una línea subjetiva, la doctrina y jurisprudencia mayoritaria mantuvieron la tesis de que no es necesario que la persona que realice el acto o actos en fraude tenga intención o conciencia de burlar la ley, ni, consiguientemente, la prueba de la misma, porque el fin único de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa. Esta teoría fue cambiando tras la introducción del artículo 24 LGT de 1963 que exigía que los actos en fraude se realizasen con el propósito de eludir el tributo, empezando a recoger nuestros tribunales

en sus resoluciones la inclusión del elemento intencional en el concepto de fraude de ley. El actual artículo 15 de la LGT suprime el sesgo subjetivista del antiguo artículo 24, que exigía que los actos en fraude se realizasen con el propósito de eludir el tributo, y la consiguiente objetivización del presupuesto para la aplicación de la cláusula, basada en el recurso a fórmulas "notoriamente inusuales o impropias para la prosecución del resultado obtenido". Ello unido a la última sentencia dictada por el Tribunal Supremo de fecha 21 de abril de 2010 que coincide con la tesis mantenida por el Tribunal Constitucional en contra de la intencionalidad como requisito del fraude de ley nos hace llegar a la siguiente conclusión sobre la procedencia o no de dicho requisito:

Si bien resulta claro que el actual texto legal no exige expresamente el requisito de la intencionalidad, en mi opinión, una cosa es que el precepto legal no exija como requisito la intencionalidad del sujeto en el fraude de ley, y otra es que realmente no exista, porque en el fondo lo que el sujeto persigue es una ventaja fiscal, por eso burla la norma, luego existe un ánimo de defraudar, desde el momento en que se busca el amparo en una norma (de cobertura) que no es la que debería aplicarse (norma defraudada), y ello con la intención de conseguir un ahorro fiscal. Y ello ocurre así, a mi entender, porque es muy difícil de demostrar la prueba de la intención, porque no hay una evasión total de la norma, por lo que el legislador no ha querido incluir la intencionalidad como requisito a exigir en el fraude de ley, suprimiéndolo del actual artículo 15 de la LGT, y principalmente porque la dificultad que conlleva el probar dicho elemento da lugar a que la mayoría de los casos queden en nada. Por lo que, considero que aunque exista un ánimo de burlar la norma (que creo que lo hay), no es necesario demostrarlo ni exigirlo para

calificar un acto como de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, para evitar así que dichos actos queden archivados por falta de prueba del elemento subjetivo, y porque lo que en realidad se persigue con la regulación del fraude de ley es la aplicación de la norma defraudada.

SEGUNDA.-

Consecuencia de lo anterior, es determinar si el hecho cometido en fraude de ley debe ser sancionado penalmente o no, puesto que en vía administrativa no es sancionable por mandato expreso del propio precepto, cuestión que ha venido a dividir a doctrina y jurisprudencia, estando esta última, a su vez, dividida, ya que mantienen criterios opuestos el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo ha venido manteniendo que el hecho de que el fraude de ley tributaria no sea sancionable en vía administrativa, no exime de responsabilidad penal cuando los actos reúnan los caracteres del tipo penal, entendiendo que, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con que se haya revestido (STS 28 de noviembre de 2003). Para este Tribunal lo importante es que concurren los elementos integrantes del tipo penal (especialmente que la cuota dejada de ingresar haya superado la cuantía prevista en el Código Penal), con independencia de que ello se haya producido mediante un fraude de ley o no; no compartiendo el criterio de que el fraude de ley exime de delito fiscal, sino al contrario, desde la perspectiva penal lo que

debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal del artículo 305 del Código Penal.

Por el contrario, el Tribunal Constitucional, a raíz de la sentencia 120/2005 de 10 de mayo considera que los hechos constitutivos de fraude de ley no dan lugar al tipo penal del artículo 305 del Código Penal, y por tanto no son sancionables penalmente. Para el TC el elemento característico de toda defraudación (ánimo específico de causar perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello) no se da en el fraude de ley, motivo por el cual ha de rechazarse la aplicación del tipo penal a los casos de fraude de ley.

En conclusión, nos encontramos en la actualidad con el dilema a la hora de calificar si un hecho cometido en fraude de ley puede ser constitutivo de delito fiscal si supera la cuota defraudada de 120.000 euros o no según nos acojamos a la tesis del TS o a la del TC. En mi opinión, tal y como he venido manteniendo, soy partidaria de la tesis del TS, porque considero que efectivamente en los actos cometidos en fraude de ley hay un componente intencional, y si concurren los elementos integrantes del tipo, y consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal prevista en el tipo penal, ha de sancionarse la conducta como delito fiscal del artículo 305 del Código Penal.

TERCERA

Hemos estudiado las medidas recogidas en la ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre, que surge con la finalidad de luchar contra quien incumple con sus obligaciones fiscales, analizando también los informes y las memorias elaboradas por la AEAT, y hemos podido comprobar que el número de expedientes tramitados por delito fiscal han aumentado de 2006 a 2010, siendo en este último año la cuota defraudada de 696 millones de euros. Datos que nos llevan a la conclusión de que la Ley no ha cumplido con sus objetivos, las medidas aprobadas se han mostrado insuficientes para combatir el fraude fiscal con la intensidad necesaria y ninguna de las medidas aprobadas hasta ahora ha producido un cambio sustancial en la situación global del fraude fiscal en España.

Ante este panorama, una de las prioridades del Gobierno actual sigue siendo la política económica, por lo que en las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha aprobado recientemente una serie de medidas tributarias para la regularización de rentas ocultas, así como que ha puesto en marcha el Anteproyecto para la nueva Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude. Con estas medidas se pretende reducir la economía sumergida y elevar el número de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias, con el objetivo, tanto de luchar contra el fraude, como de reforzar el sistema tributario y potenciar la recaudación. Hemos de esperar, por consiguiente, al desarrollo y a la plena aplicación de la nueva normativa para conocer su alcance, eficacia y los resultados obtenidos.

CUARTA.

A la vista de la insuficiencia mostrada por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, hemos examinado, las diferentes propuestas que efectúan los distintos expertos tributarios. Así, la mayoría de ellos coinciden en afirmar que la clave en la lucha contra el fraude reside en vigilar las grandes fortunas, así como mejorar la tributación del impuesto de sociedades ya que la posibilidad de deducir es excesiva y habría que controlar que las empresas no se deduzcan gastos que no tienen que ver con su actividad. Si bien es cierto que en los últimos años se ha producido una agilización y modernización de la AEAT, no lo es menos, que estos avances van dirigidos, sobre todo, a controlar al pequeño contribuyente, como por ejemplo con medidas como el envío del borrador de la declaración, la presentación telemática de las declaraciones o la atención personalizada por funcionarios de la AEAT para la ayuda de la elaboración de las declaraciones, entre otras; debiendo de prestar más atención a las grandes empresas, que, en definitiva, son las posibles defraudadoras, porque no olvidemos que para la comisión del delito fiscal, la cuota a defraudar ha de ser al menos de 120.000 euros, lo que supone que la base imponible del impuesto, y, por tanto, los ingresos deben ser elevados.

También creemos que una de las medidas clave estaría en concienciar a la sociedad de la importancia y el deber de no defraudar, por ejemplo, es habitual en el mercado, la emisión de facturas sin IVA o simplemente la no emisión de facturas, porque ya hemos visto al analizar las memorias anuales elaboradas por la AEAT, en concreto, en la última del año 2010, que más de la mitad de los expedientes tramitados por delito fiscal, son

por defraudación de IVA (596 expedientes por defraudación de IVA, de 938 expedientes en total).

Otra de las medidas que se han propuesto y que, creemos, se debería tener en cuenta sería, la exclusión para los deudores declarados insolventes del derecho a obtener subvenciones, crear empresas, formar parte de consejos de administración y ostentar cargos y empleos públicos, hasta que regularicen su situación tributaria.

En cuanto a las medidas que se han propuesto referidas a la reforma del delito fiscal, nos parece interesante la ampliación del plazo de prescripción del delito a diez años, y ello debido al tiempo que suele durar la comprobación e investigación de este tipo de delitos, lo que evitaría que muchos de ellos prescribiesen, antes siquiera, de dar traslado del expediente al Ministerio Fiscal, como ya vimos que ocurría en algunas ocasiones al estudiar el tema de la prescripción, que se remitía el expediente al Ministerio Público casi agotando el plazo de los cinco años. También nos parece importante, que se garantice de forma efectiva la reparación del daño causado a los ciudadanos vía responsabilidad civil, con el pago efectivo de la deuda tributaria más los intereses legales correspondientes. Así como la medida de establecer la pena de inhabilitación especial de seis meses a seis años para actuar como administrador, apoderado, directivo o representante de cualquier entidad mercantil, para que el delito fiscal resulte creíble y eficaz y comporte para los responsables, beneficiarios y colaboradores de las manifestaciones más graves del fraude fiscal, un castigo adecuado.

En cuanto a las medidas encaminadas a acabar con la utilización de los paraísos fiscales, entendemos que podrían resultar eficaces, las relativas a la realización de un plan especial de comprobación de artistas y deportistas para verificar su residencia real en paraísos fiscales, así como establecer penas agravadas en los delitos fiscales cuando el fraude fiscal se cometa a través de la utilización de paraísos fiscales, ya que en estos casos la defraudación se suele hacer a través de un entramado de sociedades que ha requerido un arduo trabajo de ingeniería fiscal para conseguir la elusión de los tributos, siendo además, en estos casos, la cuota defraudada de una cuantía bastante elevada, lo que debería conllevar una pena más agravada en relación con el supuesto de quien simplemente elude el pago de un tributo.

En definitiva, creemos, que hay que analizar con mucha cautela todas las medidas que deban adoptarse para evitar duplicidad de organismos que realizan la misma función, para no caer en adoptar medidas que puedan ser tildadas de inconstitucionales por pretender ir más allá de lo que debe ser la persecución y represión del delito, y actuar directamente sobre las causas del problema, centrando los recursos en desentramar lo oculto, las grandes empresas y los entramados de sociedades, que son quienes más defraudan. Y parece ser, que estas propuestas han tenido su efecto y han hecho eco en el Gobierno, que ha aprobado recientemente una serie de medidas con la finalidad de reforzar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal y con cuyo objetivo primordial es reducir la economía sumergida y elevar el número de contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias. Así, algunas de estas medidas, como pedían los expertos tributaristas, van referidas a evitar la deducción excesiva de gastos, a impedir la no emisión de facturas o la

emisión de facturas falsas, a la obligación de información de los bienes situados en el extranjero, pudiendo dar lugar a la imprescriptibilidad de las rentas no declaradas, a la regularización de rentas ocultas, a la ampliación de la posibilidad de la Administración Tributaria de adoptar medidas cautelares, o al endurecimiento de las sanciones para los casos de falta de colaboración en los procesos de investigación, entre otras. No obstante, aún es pronto para hacer una valoración al respecto, aunque, en principio, pensamos que podrían ser eficaces porque van dirigidas precisamente para impactar en lo que se conoce como los nichos tradicionales del fraude, pero tendremos que esperar al desarrollo normativo y a la aplicación de dichas medidas para conocer su alcance, efectos y resultados.

QUINTA

Centrándonos ya en la figura delictiva del artículo 305 del Código Penal, lo primero que hemos de decir al analizar el tipo penal, es que se caracteriza por ser una norma penal en blanco, pues la conducta típica consiste en la infracción de una norma tributaria que no está expresa en el texto de la ley penal, de tal forma que, para su delimitación, es preciso acudir a la legislación tributaria, que se convierte en complemento necesario para la persecución y enjuiciamiento de los delitos fiscales por la jurisdicción penal.

En segundo lugar, al analizar el bien jurídico protegido, debemos concluir diciendo que, siendo indiscutible su naturaleza patrimonial, éste no puede referirse solo al patrimonio de la Hacienda Pública en su

manifestación relativa a la recaudación tributaria en general, sino que el bien jurídico se conecta con la función constitucional de los tributos, puesto que el delito fiscal está integrado -entre otros- por un elemento que supone un quebrantamiento de un deber fiscal (deber de declarar los ingresos) que tiene su reflejo constitucional en el artículo 31 de la Constitución, por lo que el bien jurídico protegido ha de ir referido, no solo al interés patrimonial de la Hacienda Pública en general, sino a la recaudación completa de cada impuesto en particular, por el deber que surge de cada ley fiscal particular que viene condicionado en cada una de ellas por hechos imposables diferentes, ejercicios temporalmente distintos, plazos de declaración y calendarios fiscales diversos.

Por último, en cuanto a los requisitos del tipo penal, está compuesto por los siguientes: a) una conducta típica, realizada tanto por acción como por omisión, mediante alguna de las modalidades recogidas en el artículo 305 CP, b) un elemento subjetivo y c) un resultado lesivo para la Hacienda Pública.

Al estudiar la conducta típica, lo primero que hemos de decir en cuanto a su naturaleza, es que, si bien la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha seguido una línea oscilante, optando en algunas ocasiones por la teoría de la infracción del deber (según la cual el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber que sólo requiere para su comisión la infracción de las normas tributarias que establecen la obligación del pago de los tributos y la superación de la cuantía mínima establecida en el tipo), en sus últimas resoluciones ha dejado claro que nos encontramos ante un delito esencialmente doloso, con un componente de engaño que

va más allá de la mera infracción del deber, que se concreta en la elusión del pago de impuestos, integrado por dos elementos:

1.- un quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos, un deber fiscal que tiene su reflejo en el artículo 31 de la Constitución, y

2.- que esa omisión del deber lo sea con la intención de ocultar a la Administración Fiscal sus ingresos, y por tanto se trate de un delito intencional, doloso, que requiere el deseo de no tributar. No basta, por tanto, la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño, coincidiendo en idénticos términos con la postura del Tribunal Constitucional.

SEXTA.

Definida la conducta típica del delito fiscal, hemos de concluir diciendo, que el tipo legal del artículo 305 CP viene definido por las siguientes modalidades:

- la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie,

- la obtención indebida de devoluciones,

- el disfrute indebido de beneficios fiscales,

- aunque no se encuentran expresamente detallados en el tipo del artículo 305, hemos de tener en cuenta también los incrementos no justificados de patrimonio, ya que el legislador ha decidido que formen parte de la configuración legal de renta a efectos del impuesto que los

grava, por lo que la falta de declaración de los mismos ha de ser constitutiva de delito fiscal. Estas ganancias injustificadas de patrimonio se encuentran en la base de un gran número de delitos fiscales, y así lo ha venido admitiendo tanto la doctrina como el Tribunal Supremo en numerosas resoluciones, y su falta de declaración y tributación podrá dar lugar a la calificación como delito fiscal. Estas ganancias no justificadas de patrimonio han sido reguladas en la legislación tributaria, ya que constituyen una institución jurídica creada para evitar que las rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiestan. Para ello, por tratarse precisamente de rentas ocultadas y no declaradas por el contribuyente, ya sean de origen lícito o ilícito, la Administración y los Tribunales habrán de recurrir, en la mayoría de los casos, a la prueba de indicios con los requisitos exigidos por la doctrina del Tribunal Supremo, para que quede plenamente justificada la condena penal.

- Por último, hemos de tener en cuenta también las ganancias ilícitamente obtenidas. La mayor parte de la doctrina y el Tribunal Supremo, como hemos visto, se muestran a favor de la tributación de las ganancias ilícitas, porque lo contrario nos llevaría a ir en contra de los principios de capacidad contributiva y de igualdad que imponen a todos los ciudadanos la obligación de contribuir con arreglo a la capacidad contributiva de cada uno. Y también porque lo contrario supondría un beneficio para los ciudadanos incumplidores en detrimento de los ciudadanos respetuosos del Derecho, pudiendo generar una posición de privilegio que les eximiría de la obligación de declarar a Hacienda y les haría inmunes frente a la responsabilidad penal por delito fiscal. Por ello, la no tributación de estas ganancias obtenidas de forma ilícita ha de ser

considerada constitutiva de delito fiscal. Tesis que comparto totalmente porque, como dice el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de diciembre de 1999, carece de todo sentido que mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a Hacienda, sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva.

SEPTIMA.

En cuanto al segundo de los requisitos que configuran el tipo penal del delito fiscal, esto es, el elemento subjetivo, tanto doctrina como jurisprudencia coinciden en afirmar que está constituido por el elemento intencional del engaño así como por el ánimo defraudatorio, entendiendo que el dolo en el delito fiscal consiste en la conciencia y voluntad de que, mediante engaño, se causa injustamente a la Hacienda Pública un perjuicio igual o superior a 120.000 euros, ya sea tanto por una acción como por una conducta omisiva.

Hemos estudiado también que en el delito fiscal no se admiten las formas imprudentes, llegando a admitirse por la jurisprudencia que basta con el dolo eventual, esto es, basta con que pueda inferirse que el acusado tenía un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarían una actividad defraudatoria, y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad.

Recordamos al hablar del error, que la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia niegan su apreciación en el delito fiscal, y ello por los

siguientes motivos. El Código Penal en su artículo 14 distingue dos clases de error, el error de tipo y el error de prohibición. En ambos casos, si el error es invencible excluye el dolo, y por tanto la responsabilidad penal, ahora bien si el error es vencible, en el caso de error de tipo se califica como imprudente y en el error de prohibición se atenúa la pena. Hemos visto cómo algún autor ha entendido que en el caso del delito fiscal si existiera error sobre el tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo penal), como por ejemplo suele ser el más frecuente, sobre la cuantía de la deuda o los deberes tributarios, tanto si fuera invencible como incluso vencible, excluiría el dolo y por tanto la responsabilidad penal, en el primer caso por indicación del propio precepto y en el segundo, porque al no admitirse las formas imprudentes conllevaría la exclusión del dolo.

No obstante hemos de concluir que la jurisprudencia y parte de la doctrina, con la que estamos de acuerdo, ha rechazado estos argumentos, pues aún en el caso del error vencible, el hecho de que en el delito fiscal no se admitan las formas imprudentes no puede llevarnos a la exclusión del dolo y por tanto de la responsabilidad penal, sino resolver el problema a través del dolo eventual, porque cuando nos encontramos ante un caso de error en la cuantía de la deuda, por ejemplo, si no se admite la imprudencia, habría que considerar que existe delito fiscal a través del dolo eventual, en el sentido de que, aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente la cantidad defraudada.

Y por último, el tercer elemento del tipo penal viene constituido por el resultado, esto es, al tratarse de un delito de resultado se requiere para su

perfección y consumación que se produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, cifrándose en una cuantía mínima de 120.000 euros. Es muy difícil en la práctica, aunque no imposible, que se produzcan las formas imperfectas de ejecución, como la tentativa, siendo los supuestos más frecuentes los casos de devoluciones, en los que el propósito del agente puede verse frustrado por la diligencia de la Administración que, al realizar la comprobación, descubre la irregularidad.

OCTAVA.

Sin duda, una de las cuestiones más discutidas hasta la aprobación de la LO 5/2010, de 22 de junio, que modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal, había sido la de la responsabilidad de las personas jurídicas, ya que al hablar de sujeto activo del delito fiscal, hemos de referirnos a todos los obligados al pago enumerados en el artículo 35 de la LGT, y que se refiere a todas aquellas personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Con la introducción del nuevo artículo 31 bis del CP, que atribuye responsabilidad penal a la persona jurídica, toda polémica queda zanjada. Así, podemos concluir que las personas jurídicas sometidas al régimen de responsabilidad penal, tras la reforma operada en el Código Penal, son las siguientes:

- las personas jurídicas privadas, de derecho civil y mercantil (con exclusión de los entes públicos expresada en el artículo 31 bis . 5 CP), por los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y

administradores de hecho y de derecho, así como por los delitos cometidos por quienes estén sometidos a la autoridad de estos últimos por no haber ejercido sobre ellos el debido control.

- los entes sin de personalidad jurídica, a los que les será de aplicación el régimen del artículo 129 CP,
- la persona jurídica sucesora, en los casos de transformación, fusión, absorción o escisión, por la vía del artículo 130.2 CP,
- la persona jurídica que, tras una disolución encubierta o aparente, continúe su actividad económica y mantenga la identidad sustancial de los clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos (artículo 130.2 CP).
- La persona jurídica instrumento que se utilice para la comisión de ilícitos penales, «siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal» (artículo 66 bis 2 CP).

No obstante, superados los problemas de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas, surgirán otros como por ejemplo, qué se entiende por "el debido control" de los superiores sobre los empleados, a que hace alusión el párrafo segundo del artículo 31.1 bis CP. Problemas que dado el corto tiempo de vigencia de la ley habrán de ir resolviéndose por la jurisprudencia con ayuda de la doctrina.

NOVENA.

Otra de las cuestiones debatidas en el seno del delito fiscal, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, es la posibilidad de aplicación de la continuidad delictiva a las diversas defraudaciones cometidas por la misma persona o empresa que constituyan otras tantas infracciones tributarias integrantes de delito fiscal cada una de ellas.

En este sentido, pese a que alguna sentencia ocasional del TS ha admitido la figura del delito continuado, referido a diversos delitos cometidos en distintos años y con defraudación de impuestos diversos, cuyas cuantías defraudadas, aisladamente consideradas, superaban la cifra mínima exigida, por entender que la defraudación ha tenido lugar en ejecución de un mismo plan y aprovechando idénticas ocasiones; la línea jurisprudencial excluye la aplicación de la continuidad delictiva en los delitos de defraudación tributaria. Incluso algún autor y alguna resolución judicial (SAP Granada de 28 de julio de 2008) han dicho que no existen razones dogmáticas para excluir la continuidad delictiva en caso de ataque al patrimonio estatal cuando puedan apreciarse una pluralidad de acciones típicas y concurren los demás presupuestos establecidos en el artículo 74 CP. Sin embargo, el TS se ha opuesto a unificar en un delito continuado los diversos delitos fiscales cometidos, sentando una doctrina clara y argumentando varias razones para ello, como son la propia definición legal del tipo, la diversidad de deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, que dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva. Además, ha dicho el TS que al ser el delito fiscal un precepto en blanco, que debe integrarse con preceptos

administrativos, harto cambiantes, es lógico excluir la consideración conjunta de los diversos delitos fiscales, ya que si cada ejercicio tributario está sometido en su reglamentación a condicionamientos dispares, ello privaría de homogeneidad al dolo, que prácticamente se renovarían en cada año fiscal.

DÉCIMA.

Hemos analizado también la excusa absolutoria prevista en el apartado 4 del artículo 305 CP. Hemos visto cómo a partir de la entrada en vigor de la actual LGT se reaviva por algún sector de la doctrina la controversia sobre la interpretación de la expresión *regularizar la situación en relación con las deudas*, debido a la utilización del término a lo largo del articulado de dicha norma, y ello pese a la doctrina consolidada del Tribunal Supremo. Así, un sector de la doctrina ha entendido que para que pueda aplicarse la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP, es suficiente con la comunicación de la deuda a la Administración, sin que sea necesario el pago de la misma, porque consideran que lo que el tipo penal castiga no es el impago sino la defraudación. Frente a esta corriente, la doctrina consolidada por la Sala 2ª del Tribunal Supremo exige, además de la correcta declaración o autoliquidación, su ingreso, porque, dice el TS, “regularizar es convertir en regular, poner en orden, tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir”, “si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido”.

Hemos de concluir, por tanto, que para que se aplique la excusa absolutoria por regularización es necesario, además de la comunicación de la deuda a la Administración, el pago de la misma; si bien, si solamente se comunica la deuda, pero no se efectúa su ingreso, sí que se podría aplicar la circunstancia atenuante de confesión del artículo 21.4^a CP. Además de ello, el ingreso de la deuda debe ser por la totalidad de la misma, si bien un ingreso parcial puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de reparación del daño del artículo 21.5^a CP. De igual forma, si constan en la causa frustrados intentos por el deudor tributario de lograr la regularización, que sin embargo no se plasman al exterior por conducta alguna, podría apreciarse la atenuante del artículo 21.7 CP.

Pero además, exige el apartado 4 del artículo 305 CP, para que pueda aplicarse la excusa absolutoria, que el contribuyente realice dicha regularización de forma veraz y que se efectúe antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria el inicio de las actuaciones de comprobación de la deuda tributaria, o antes de la interposición de denuncia o querrela contra aquél, o antes de que se le notifique la incoación de diligencias penales contra el mismo. Lo que resulta del todo lógico, ya que se trata de un reconocimiento voluntario de la deuda y carecería de sentido la aplicación de la excusa absolutoria, si el contribuyente formulase dicho reconocimiento cuando conoce que se han iniciado actuaciones de inspección contra él o incluso ya se ha interpuesto una querrela.

Establece también el citado apartado 4 del artículo 305 CP, que la exención de responsabilidad penal se extenderá así mismo a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales, esto es, que

se hayan realizado como medio para cometer la defraudación, pero han de estar relacionadas con la deuda objeto de regularización y haberse cometido con carácter previo a dicha regularización.

Por último, al analizar la cuestión de la excusa absolutoria nos hemos referido al alcance subjetivo de la misma, esto es, si la exención de responsabilidad puede alcanzar no solo al contribuyente deudor, sino también a terceros posibles partícipes (inductores, cómplices o cooperadores necesarios) en el delito. Puesto que el texto de la ley dice "*quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...*" y no hace mención especial a dichos terceros, la polémica está servida, dividiéndose la doctrina entre los que opinan que la excusa absolutoria tiene carácter subjetivo y solo puede beneficiar al sujeto, obligado tributario, y no a terceros; y los que piensan que la excusa tiene un carácter objetivo y nada se opone a que la exención de la pena pueda alcanzar a terceros partícipes de un delito fiscal.

Sobre este tema no ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo, por lo que entendemos que la solución ha de pasar por las pautas marcadas por la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado, que compartimos totalmente, puesto que, en mi opinión, por una parte, la excusa no excluye expresamente a los terceros, pues el artículo 305.4 CP dice *el que regularice*, en sentido amplio, lo que, a mi entender, no impide que extienda sus efectos a terceros partícipes. Y por otra parte, sí que creo que la excusa absolutoria debe aplicarse a los partícipes, siempre que estos colaboren en la reparación del daño causado, ya que los beneficios han de extenderse a quienes han colaborado a la reparación del mal, al igual que en caso contrario

resultarían condenados, y para ello habría que seguir las directrices marcadas por la antes citada Consulta de la Fiscalía General del Estado, que entiende que la exención puede aplicarse a los partícipes que hayan cooperado de alguna forma en la regularización, siempre atendiendo las particulares circunstancias de cada caso concreto, así como que no se aplicará a los terceros que de algún modo obstaculicen la pretendida regularización por el deudor tributario, y en el caso de que el tercero ni coopere ni se oponga a la regularización, habrá que analizar el caso concreto para valorar si la conducta de dicho tercero puede ser amparada por la excusa absolutoria o pudiera serle de aplicación la circunstancia atenuante del artículo 21.7 en relación con el artículo 21.5 CP.

DECIMOPRIMERA.

Otro de los problemas que hemos estudiado en este trabajo en relación con el delito fiscal, es el relativo a la prescripción, y que también ha suscitado algunas controversias, principalmente con respecto al plazo de prescripción y en cuanto a la interrupción de la prescripción (*dies ad quem*).

En cuanto al plazo de prescripción, se ha discutido mucho acerca de la diferencia existente en la legislación tributaria y en la legislación penal del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria (4 años) y el plazo de prescripción del delito (5 años). En este sentido, frente a los que han venido defendiendo la derogación tácita del precepto penal por supuesta incompatibilidad con el artículo 66 de la LGT, argumentando que el plazo de prescripción del delito ha de ser de

cuatro años para evitar que exista contradicción entre ambos ordenamientos; la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre este tema, ha sido clara y constante, defendiendo siempre la independencia de los plazos y manteniendo en todo momento la vigencia del precepto penal y el plazo de prescripción del delito en cinco años. Y ello por varias razones, en primer lugar entiende el TS que nada se opone a que el plazo de prescripción del delito sea mayor que el de la infracción, es más, esto es lo correcto en atención a su mayor gravedad. En segundo lugar, desde el punto de vista del bien jurídico protegido, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue necesariamente la desaparición del bien jurídico protegido, pues este se refiere al momento de la comisión del hecho, que es cuando surge la responsabilidad penal y no es indispensable que subsista en el momento de iniciarse el procedimiento. Además, la realización de la conducta típica se produce el último día hábil para realizar el pago del tributo, por lo que no puede argumentar la atipicidad de la acción u omisión, que existía en dicho momento consumándose la actuación delictiva, sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una posible extinción posterior de la deuda. En tercer lugar, en contra de quienes sostienen la extinción de responsabilidad penal a los cuatro años por aplicación analógica de la regularización fiscal, el TS mantiene que nada tiene que ver entre un caso y otro, esto es, entre el deudor que adopta una actitud positiva y paga su deuda y el deudor que persevera en la ilegalidad y se beneficia de ello, si bien en ambos casos se extingue la deuda, no así el delito que se consumó en ambos casos, en el momento de la elusión, y al primero (que regulariza) se le premia por su actuación voluntaria de pago, circunstancias que no concurren en el segundo, que simplemente ha

dejado transcurrir el tiempo sin pagar la deuda. En cuarto lugar, tampoco ha aceptado el TS la doctrina según la cual la liquidación provisional del impuesto por parte de la Administración Tributaria en el plazo de cuatro años constituye un presupuesto de procedibilidad para la persecución del delito fiscal, porque, de conformidad con lo previsto en el artículo 77.6 de la LGT, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, cuando advierta que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito, por lo que si la liquidación no se ha realizado por la Administración, se realizará por el propio tribunal penal, no constituyendo, por tanto, presupuesto de procedibilidad para la persecución del delito fiscal. Además, esta tesis iría en contradicción del propio artículo 305 CP, que prevé que el Ministerio Público o el Abogado del Estado formulen querrela o denuncia cuando no se hubiesen producido actuaciones de comprobación por parte de la Administración Tributaria.

En conclusión, podemos afirmar que el plazo de prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es de cinco años, cuestión en la que es unánime la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y que, por otro lado, entendemos que ha quedado resuelta con la última reforma introducida por L.O. 5/2010, toda vez que al seguir manteniendo el plazo de prescripción en cinco años viene a mantener que es esta y no otra la intención del legislador.

La segunda cuestión controvertida en torno a la prescripción es la relativa al momento de la interrupción (*dies ad quem*), ya que no ofrece dudas el comienzo de la prescripción (*dies a quo*), que va referido al último día de expiración del plazo voluntario de presentación de la

declaración en tributos con autoliquidación, y al último día de expiración del plazo voluntario de presentación de la declaración, referido al último periodo impositivo (al concluir el ejercicio anual, por ejemplo en el caso del IVA) cuando se trata de tributos periódicos.

En cuanto al momento de interrupción de la prescripción, con anterioridad a la reforma operada en el Código penal por Ley 5/2010, de 22 de junio, el artículo 132.2 CP, solamente exigía para interrumpir la prescripción, que el procedimiento se dirigiera contra el culpable, por lo que, la cuestión principal para determinar cuándo quedaba interrumpido el plazo de prescripción era saber cuándo podía entenderse que el procedimiento había comenzado, y cuándo este se dirigía contra el culpable. Dilema que mantenía divididos a doctrina y jurisprudencia, encontrándose enfrentadas así mismo la doctrina del TS y la del TC. De forma que para la doctrina y para el TC no era suficiente, para interrumpir la prescripción, la simple interposición de denuncia o querrela, exigiendo además un acto judicial de verificación de la imputación, esto es, la admisión a trámite e incoación del proceso. Sin embargo, el TS ha venido considerando que el momento de interrupción de la prescripción es el de presentación de los escritos de denuncia o querrela, que forman ya parte del procedimiento, siempre que en ellos aparezcan datos suficientes para identificar a los presuntos culpables de la infracción correspondiente.

Esta controversia ha quedado resuelta con la reforma citada que modifica el apartado número 2 del artículo 132 CP, con lo que podemos concluir diciendo que el momento de interrupción de la prescripción será a partir de la presentación de los escritos de denuncia o querrela, siempre y cuando se cumplan dos requisitos:

- que el juez dicte una resolución motivada atribuyendo la presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, a una determinada persona, dentro del plazo de seis meses, y

- que en dicha resolución quede suficientemente identificada la persona presuntamente responsable del delito.

Transcurrido el referido plazo de seis meses, sin que el juez dicte auto de admisión a trámite de la denuncia o querrela, o si recae resolución de inadmisión a trámite, se producirá la continuación del cómputo del término de prescripción.

DECIMOSEGUNDA.

Otra cuestión que hemos abordado en este trabajo, es la relativa a la responsabilidad civil, ya que los delitos contra la Hacienda Pública llevan aparejada la correspondiente indemnización de daños y perjuicios, existiendo dudas a la hora de determinar el contenido de dicha indemnización.

Ya vimos que con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LGT, la jurisprudencia no consideraba los intereses de demora como parte de la indemnización derivada de la responsabilidad, ya que consideraba que el perjuicio adicional causado a la Administración por la ejecución del delito, era el pago del interés legal del dinero no ingresado desde el día en que concluyó el plazo de declaración del tributo correspondiente. Entendía también el TS que el interés de demora representaba un plus con respecto al interés legal del dinero y tenía un carácter sancionatorio, considerando que por exigencias del principio constitucional "*non bis in*

idem", una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a una sanción penal, y aún menos en el delito fiscal cuya sanción incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota tributaria.

Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, que incluye en su Disposición Adicional Primera los intereses de demora, además de la deuda tributaria no ingresada en el concepto de responsabilidad civil para los delitos contra la Hacienda Pública, la jurisprudencia del TS adaptó su doctrina al texto legal incluyendo dentro del concepto de responsabilidad civil para los delitos contra la Hacienda Pública dichos intereses de demora.

Y por si aún quedaba alguna duda, la reforma del Código Penal por Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, añade un nuevo apartado número 5 al artículo 305 del CP que recoge expresamente que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda que la Administración Tributaria no haya podido liquidar, incluidos sus intereses de demora.

Con lo cual, al margen de las consideraciones sobre si los intereses de demora tienen o no carácter sancionador o si contradicen o no el principio constitucional de "*non bis in idem*", lo cierto es que por el propio mandato legal, tanto del LGT como del Código Penal, los intereses de demora están incluidos, junto al importe de la deuda tributaria, dentro de la indemnización de daños y perjuicios que por vía de responsabilidad civil corresponde imponer en los delitos contra la Hacienda Pública.

BIBLIOGRAFIA

AAVV Curso de Derecho Financiero y Tributario, Edit. Tecnos, 5ª edic. 1994.

ACOSTA, S. "*Los incrementos no justificados de patrimonio*", Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1997.

ADAME MARTÍNEZ, F. en "*Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*", Editorial Comares, Granada, 2010.

ADAME MARTÍNEZ, F. y LASARTE ÁLVAREZ, F.J., en " El IVA en el Periodo Transitorio. Operaciones Intracomunitarias. Otras cuestiones. Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea. Situación Actual y Posibles Líneas de Reforma". Madrid. Centro de Estudios Financieros. Vol. 1. 2010.

AEAT y Secretaría de Estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal: Informe elaborado por el observatorio de delito fiscal, diciembre 2006.

ALBADALEJO, M., Derecho Civil, I. Introducción y Parte General, vol. Primero. Introducción y Derecho de la persona, Edit. José María Bosch, duodécima ed., 1991.

ALONSO GONZALEZ, L. M. "*Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave*", revista Quincena Fiscal, marzo 2003.

- "*La supresión del trámite de audiencia al interesado, previo al proceso penal*

por delito fiscal”, Quincena Fiscal, Aranzadi, número 5/2007.

ÁLVAREZ GARCÍA, F. J. y GONZÁLEZ CUSSAC, J. L en
“*Responsabilidad penal de las personas jurídicas*”, Comentarios a la
reforma penal de 2010, Valencia, 2010.

AYALA GOMEZ, I. “*Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el
delito de defraudación tributaria*”, Política fiscal y delitos contra la
Hacienda Pública: mesas redondas derecho y economía, Madrid:
Centro de estudios Ramón Areces, 2007.

AYALA SANCHEZ, I. “*Consumación y prescripción del delito fiscal*”, El delito
fiscal, Foro de Abogados Tributaristas, 2000.

BACIGALUPO SAGESSE, S. “*Los criterios de imputación de la
responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno
(artículos 31 bis y 129 CP)*”, Diario La Ley, nº: 7541, de 5 de enero de
2011.

- “*Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas*”, La Ley,
2001-6.

BACIGALUPO SAGESSE, S. «Art. 31 bis», en GÓMEZ TOMILLO,
M. (dir.): Comentarios al Código Penal, 2^a ed., Valladolid, 2010.

BACIGALUPO ZAPATER, E. “*Comentario al artículo 305 CP*”,
Comentarios al Código Penal, Ed. Trivium, Madrid, 1985.

- *“El nuevo delito fiscal”*, Actualidad Penal, número 45/4 de 10 de diciembre de 1995.
 - *“De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social”*, en AA.VV., Código Penal, doctrina y jurisprudencia, Ed. Trivium, Madrid, 1997.
- BAJO M. y BACIGALUPO S., *“Delitos contra la Hacienda Publica”*. Ceura. 2000.
- BAJO FERNANDEZ, M., *“Algunas cuestiones del delito tributario”*, Política Fiscal y Delito contra la Hacienda Pública: Mesas redondas de Derecho y Economía. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid 2007.
- BANACLOCHE J. *“Infracciones y delitos”*, Revista Impuestos, año 2002.
- *“La ley tributaria antifraude general”*, Impuestos, Quincena del 1 al 15 de enero 2007, tomo I.
- BURLADA ECHEVESTE, J.L., *“El fraude de ley en Derecho Tributario”*, Revista Quincena Fiscal, número 7-8 de 2006.
- CABALLERO GEA, J.F. *“Licencias, tasas e impuestos municipales. Síntesis y ordenación de la doctrina de los Tribunales”*, Ed. Dykinson, 2ª edición 2003.
- CALDERON CARRERO, J. M. y MARTIN JIMENEZ, A. J.: *“Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho*

comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea”, Documentos de Trabajo, núm. 11, 2004, Instituto de Estudios Fiscales.

CALDERÓN CEREZO A. y CHOCLAN J.A., *Código Penal comentado*, Ed. Deusto Jurídico, 2004.

CALVO ORTEGA R. Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General, Edit. Thomson-Civitas, novena ed., 2005.

CARMONA FERNANDEZ, N.: “*La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos*”, en la obra colectiva Manual de Fiscalidad Internacional, Dirigido por Teodoro Cordón Ezquerro, IEF, Madrid, 2004.

CONDE-PUMPIDO TOURON, C. “Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿Responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas?”. Derecho Penal Económico en Cuadernos de Derecho Judicial del Consejo General del Poder Judicial, 2003.

CORDERO GARCIA, J. A. en “*Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36//2006, de medidas de prevención del fraude fiscal*”, Quincena Fiscal, Aranzadi, núm. 17, octubre 2009.

- “*Las operaciones vinculadas y el IS: el desarrollo de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal*”. Nueva Fiscalidad, nº: 5, 2010.

CHOCLAN MONTALVO, J.A. “*Consumación y prescripción del delito fiscal*”, en Actualidad Penal, n°: 10 (2000).

- “*Problemas actuales del delito fiscal*”, en Derecho Penal Económico, Manuales de Formación Continuada n°: 14, del CGPJ, año 2001.

DE CASTRO, F. Compendio de Derecho Civil. Introducción y Derecho de la persona, 5ª ed., 1970.

DE GANDARILLAS MARTOS, S. “*Las Modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo*”, Crónica tributaria núm. 128/2008.

DE LA VEGA BENAYAS, C. Teoría, aplicación y eficacia de las normas del Código Civil, Edit. Civitas, 1976.

DELGADO, A. “*Dos cuestiones abiertas en la persecución del delito de defraudación tributaria*” Política fiscal y delito contra la Hacienda Pública: mesas redondas de derecho y economía, Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2007.

DEL ROSAL BLASCO, B., “*Responsabilidad Penal de empresas y códigos de buena conducta corporativa*”, Diario La Ley número 7670, de 11 de julio de 2011.

DIEZ PICAZO, L. “*El abuso del Derecho y el fraude de ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones*”, Documentación Jurídica, octubre-diciembre 1974.

ECHARRI CASI, FERMIN, "*Las personas jurídicas y su imputación en el proceso penal: una nueva perspectiva de las garantías constitucionales*", Diario La Ley, n°: 7632, de 18 de mayo de 2011.

ESCRIBANO LOPEZ, F. "*La nueva LGT: algunas cuestiones problemáticas*", Estudios Financieros, núm. 272, noviembre 2005.

- Estudio analítico del art. 6.4 del Código Civil en la Doctrina y Jurisprudencia, El fraude de ley, Ed. Bosch, 1989.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "*Sobre la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias*", Civitas, revista española de Derecho Financiero, n°: 37, 1995.

- *Infracciones tributarias graves: tipos*, Crónica Tributaria, n°: 98, 2001.

- *Incrementos de Patrimonio no Justificados como presunción iuris tantum*, Crónica Tributaria, n°: 75, 1995.

FALCON y TELLA, R.: "*El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC*", Quincena fiscal", 1995, núm. 17.

- "*Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)*", Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 2/2007.

- "*Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre II*", Quincena Fiscal, Aranzadi núm. 3/2007.

FENECH, M. “*El proceso penal*”, Agesa, Madrid 1982.

FERREIRO LAPATZA, J.J. “*El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la LGT*”, Quincena Fiscal, junio 2003, número 11.

- *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, Ed Marcial Pons, 24º ed., 2004.

GARCÍA CALVENTE, Y. “*Procedimiento frente a responsables tributarios*”, de la obra “*Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión*”, coord. por Tejerizo López, J.M. y Calvo Ortega, R., Edit. Aranzadi, 2006.

GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M. en “*Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del TS sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003)*”, Nueva Fiscalidad nº: 7, 2004.

GARCÍA CARRETERO, B. “*La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 12/2008.

GARCÍA NOVOA, C. “*La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de LGT*”, Quincena Fiscal, número 8, abril 2003.

- *La cláusula antielusión en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, 2004.
- Prólogo a la obra de García Novoa: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, 2004.
- “*El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude II*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 10/2006.
- “*Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 13/2007.

GESTHA (Sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda), "Análisis de los resultados de la lucha contra el fraude fiscal en la Agencia Tributaria", septiembre 2008.

GIL MARTINEZ, A. “*Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda pública*”, Estudios de Derecho Judicial, número 64, año 2004, editado por el Consejo General del Poder Judicial.

GIMBERNAT ORDEIG, E. “*Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual*”, VV. AA. Nuevas formas de delincuencia, Madrid 1986, CGPJ, número especial IX.

GÓMEZ-JARA DIEZ, C. “*La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma de Código Penal*”, Diario La Ley, número 7534 de 23 de diciembre de 2010.

GÓMEZ MARTÍN, F. en *Actuaciones profesionales en el ámbito judicial*, Cedecs Editorial S.L., Barcelona 2003.

GÓMEZ MARTÍN, V., “*La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos*”, *La Ley Penal*, nº: 73, año 2010.

GONZÁLEZ- CUÉLLAR GARCÍA, A. en “*Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial*”, en Cuadernos de Derecho judicial: Empresa y derecho penal (I), de 1998, editado por Consejo General del Poder Judicial.

GULLÓN BALLESTEROS, A., *Comentario del Código Civil*, 1,AA VV(Coordinador Sierra Gil de la Cuesta), Edit Bosch, 2000.

LACRUZ, J. L. *Elementos de Derecho Civil*, I, Parte General, vol. Primero. Introducción (AA VV, actualizado por Delgado Echevarria), Edit. Dykinson, 3ª ed., 2002.

LAMOTA PÉREZ, C. “*Las actuaciones de la inspección en la nueva L.G.T. El procedimiento inspector*”. Monografía núm. 2/2005 de Carta Tributaria.

MANZANARES SAMANIEGO, J. L. *Código Penal, doctrina y jurisprudencia*. Tomo I, Madrid 1997.

MARTÍN QUERALT, J.: “*Delitos contra la Hacienda Publica. Paradojas y razones para su reforma*”, de la Revista Tribuna Fiscal, nº: 221, año 2009.

Bibliografía

- “*Delitos contra la Hacienda Pública: Paradojas y razones para su reforma (II)*”, Revista Tribuna Fiscal, n°: 222, año 2009.
- “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, cap. 16 en Curso de Derecho financiero y tributario, 20ª ed. Madrid, Tecnos 2009.

MATÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Edit Tecnos, 5ª ed, 1994.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho Tributario*, Edit. Thomson-Aranzadi, 9ª ed. 2004.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*”, Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: mesas redondas de derecho y economía. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2007.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. “*Notas a la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 2/2007.

MARTOS, J.J.: “*Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información*”, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 33, 2007.

MEMORIA FGE 2011, Resumen datos estadísticos de la Fiscalía especializada en delitos económico.

SÁNCHEZ REYERO, D.G., *“Estudio sobre la responsabilidad de la persona jurídica, el doloso dependiente y el corporate compliance”*, Diario La Ley, n°: 7653, de 16 de junio de 2011.

PALAO TABOADA, C. Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 155, febrero 1996.

- *“La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”*, Revista de Contabilidad y Tributación, Estudios Financieros, núm. 66, 2003.

- *“Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias”*, que es el capítulo 2 de la obra colectiva Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria (Coordinador: Palao Taboada), Edit CEF, Estudios Financieros, 2004.

PELÁEZ MARTOS, J.M. *“El fraude fiscal en España”*, Economía Exterior, n°: 49, verano 2009.

PÉREZ ARRAIZ, J. El fraude de ley (Estudio analítico del art. 6.4 del Código Civil en la Doctrina y Jurisprudencia), Ed. Bosch, 1989.

PÉREZ NIETO, R. en *“Los intereses de demora del artículo 26 LGT y el ius puniendi tributario. Desmesura y conveniencia de una reconsideración*

constitucional en el ámbito penal-sancionador", Tribuna Fiscal, núm. 243, enero 2011.

PÉREZ ROYO, F. Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Edit. Civitas, 2ª ed. 1992.

- Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 6ª ed. Civitas, Madrid 1996.

RANCAÑO MARTÍN, M.A. "*El delito de defraudación tributaria*", Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A., Madrid 1997.

REY GONZALEZ, C. *La prescripción de la infracción penal: Fundamento y aplicación*, Barcelona 2005.

ROBLES PLANAS, R. "*La participación en el delito: fundamento y límites*", Madrid 2003.

RODRIGUEZ MOURULLO, G.: "*El nuevo delito fiscal*", Comentarios a la legislación penal II, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid 1983.

- «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas desde las perspectivas político-criminal y dogmática*», en Otrosí, núm. 6, abril-junio 2011.

RODRIGUEZ RAMOS, L.: "*La responsabilidad civil relativa al delito fiscal*". Ed Colex 2006.

- ROMERAL MORALEDA, A. "*Sujeto activo del delito fiscal: obligados tributarios. Las personas jurídicas: responsabilidad y la crisis de la empresa como causa de justificación*", Gaceta Fiscal, Terceras jornadas sobre el delito fiscal, enero 2000.
- RUIZ ZAPATERO, G.: *Simulación negocial y delito fiscal*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, de Aranzadi 2004, número 34.
- "*Supresión del trámite de audiencia previa en la acusación por delito fiscal*", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 20/2008.
- SALA SANCHEZ, P. "*Algunas cuestiones problemáticas actuales en la aplicación del Derecho Tributario*", VII Congreso Tributario AEDAF, Madrid 2011.
- SANCHEZ REYERO, D.G., "*Estudio sobre la responsabilidad de la persona jurídica, el doloso dependiente y el corporate compliance*", Diario La Ley, n°: 7653, de 16 de junio de 2011.
- SANCHEZ VICENTE, T., diario ABC (Economía) (ABC.es) de fecha 9 de marzo de 2012.
- SANTOS ALONSO, J. "*El contenido del delito fiscal. Penas y Responsabilidad civil*". El delito fiscal. Foro de Abogados Tributaristas. 2000.
- SILVA SANCHEZ, J. M., "*La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*", Derecho Penal y Criminología, vol. 29, n°: 86-87, 2008.

Bibliografía

SOLAZ SOLAZ, E. “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, Actualidad Penal, nº: 10, 2000.

- “*El delito fiscal: aspectos conflictivos*”, La ley penal, num. 20, octubre 2005.

ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. «Societas delinquere potest (Análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio)», La Ley Penal. Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario, núm. 76, noviembre 2010.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sentencia de 14 de julio de 1988

Sentencia de 9 de junio de 1992

Sentencia de 12 de enero de 2006

Sentencia de 21 de febrero de 2006

Sentencia de 11 de mayo de 2006

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tribunal Constitucional de 20 de marzo de 1987

Tribunal Constitucional, número 69/1983 de 26 de julio

Tribunal Constitucional, número 42/1989

Tribunal Constitucional, número 76/1990 de 26 de abril

Tribunal Constitucional, número 46/2000 de 17 de febrero

Tribunal Constitucional, número 63/2005 de 14 de marzo

Tribunal Constitucional, número 120/2005 de 10 de mayo

Tribunal Constitucional de 13 de febrero de 2006

Tribunal Constitucional, número 29/2008 de 20 de febrero

Tribunal Constitucional, número 147/2009 de 15 de junio

Tribunal Constitucional, número 195/2009 de 28 de septiembre

Tribunal Constitucional número 57/2010 de 4 de octubre

TRIBUNAL SUPREMO

STS de 7 de junio de 1927
STS de 6 de febrero de 1957
STS de 13 de junio de 1959
STS de 12 de marzo de 1985
STS de 25 de junio de 1985
STS de 12 de marzo de 1986
STS 12 de mayo de 1986
STS de 2 de marzo de 1988
STS de 20 de mayo de 1988
STS de 5 de mayo de 1989
STS de 14 de septiembre de 1989
STS de 27 de diciembre de 1990
STS de 17 de enero de 1991
STS de 28 de junio de 1991
STS de 20 de noviembre de 1991
STS de 31 de octubre de 1992
STS de 20 de noviembre de 1992
STS de 24 de febrero de 1993
STS de 9 de marzo de 1993
STS de 31 de mayo de 1993
STS de 10 de noviembre de 1993
STS de 20 de mayo de 1996
STS de 7 de diciembre de 1996 (*caso nécora*)
STS de 12 de febrero de 1997
STS de 25 de marzo de 1997

STS de 4 de junio de 1997

STS de 30 de septiembre de 1997

STS de 3 de octubre de 1997

STS de 28 de octubre de 1987 (*caso filesa*)

STS de 23 de octubre de 1997

STS de 30 de diciembre de 1997

STS de 25 de febrero de 1998

STS, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, de 7 de octubre de 1998

STS de 20 de mayo de 1999

STS de 30 de abril de 1999

STS de 3 de julio de 1999

STS de 26 de julio de 1999

STS de 27 de septiembre de 1999

STS de 27 de diciembre de 1999

STS de 17 de noviembre de 1999

STS de 21 de diciembre de 1999 (*caso Roldán*)

STS número 1298/2000, de 17 de julio

STS número 1731/2000, de 29 de septiembre

STS de 6 de noviembre de 2000

STS número 1940/2000 de 18 de diciembre

STS de 31 de enero de 2001

STS de 26 de febrero de 2001

STS de 28 de marzo de 2001

STS número 1629/2001 de 10 de octubre

STS de 30 de octubre de 2001

STS número 1807/2001 de 30 de octubre (*caso Pascual Estivill*),

STS de 21 de diciembre de 2001
STS número 2476 de 26 de diciembre de 2001
STS número 872/2002 de 16 de mayo
STS de 29 de junio de 2002
STS de 2 de julio de 2002
STS de 15 de julio de 2002
STS de 30 de septiembre de 2002
STS de 5 de diciembre de 2002
STS de 3 de enero de 2003
STS 14 de marzo de 2003
STS número 1244/2003 de 3 de octubre
STS número 539/2003, de 30 abril
STS 44/2003 de 3 de abril
STS número 63/2003, de 30 de mayo
STS de 14 de julio de 2003
STS número 751/2003 de 28 de noviembre
STS de 2 de noviembre de 2003
STS de 4 de diciembre de 2003
STS 11 de marzo de 2004
STS 3 de abril de 2004
STS de 19 de abril de 2004
STS 1590/2003 de 22 de abril
STS 2 de marzo de 2005
STS Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 de marzo de 2005
STS de 19 de mayo de 2005
STS de 2 de junio de 2005
STS número 1599/2005, de 14 de noviembre

STS número 1505/2005, de 25 de noviembre

STS número 13/2006 de 20 de enero

STS núm. 192/2006 de 1 de febrero

STS número 737/2006, de 20 de junio

STS de 21 de junio de 2006

STS número 827/2006, de 10 de julio

STS de 6 de octubre de 2006

STS de 30 de mayo de 2007

STS de 11 de septiembre de 2007

STS número 163/2008, de 18 de abril

STS de 15 de julio de 2008

STS de 29 de mayo de 2009 (caso *Ávila Rojas*)

STS de 21 de abril de 2010

STS Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de 29 de abril de
2010

Auto de la Sala Penal de 19 de julio de 1997

Auto de 22 de diciembre de 1995

Acuerdo no jurisdiccional de la Sala Penal de 12 de mayo de 2005

Acuerdo no jurisdiccional de la Sala Penal de 25 de abril de 2006

Acuerdo no jurisdiccional de la Sala Penal de 26 de febrero de 2008

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 de
septiembre de 2004

AUDIENCIAS PROVINCIALES

SAP La Rioja de 17 de octubre de 1997

SAP Barcelona de 12 de mayo de 1998

SAP Madrid de 4 de septiembre de 1998

SAP Madrid de 30 de noviembre de 1999

SAP Barcelona de 13 de septiembre de 2000

SAP Barcelona de 31 de julio de 2000

SAP de Barcelona de 30 de junio de 2001

SAP Albacete de 20 de marzo de 2002

SAP Barcelona de 20 de abril de 2002

SAP Madrid 474/2002 de 20 de septiembre

SAP de Asturias de 20 de marzo de 2003

SAP Madrid de 20 de marzo de 2003

SAP Madrid de 27 enero de 2005

SAP Madrid de 7 de junio de 2005

SAP de Granada de 28 de julio de 2008

SAP Barcelona de 30 de enero de 2009

SAP Madrid de 16 de febrero de 2009

SAP Córdoba 78/2009 de 23 de marzo

SAP Barcelona de 23 de marzo de 2009

SAP Madrid 96/2009 de 20 de julio

Auto de la AP de Barcelona 259/2009 de 28 de mayo

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA (Sala de lo Contencioso-Administrativo)

TSJ Castilla-León

Sentencia de 15 de enero de 2000

TSJ Navarra:

Sentencia de 16 de abril de 2001

Sentencia 719/2001 de 11 de junio

TSJ La Rioja:

Sentencia de 9 de febrero de 2000

Sentencia de 27 de octubre de 2001

TSJ de Cataluña

Sentencia de 22 de enero de 2009

TEAC, CONTESTACIONES Y CONSULTAS

Resolución de TEAC de 8 de septiembre de 1993

Resolución de TEAC de 20 de junio de 2001

CIRCULAR 1/2011, de 1 de junio de 2011, de la Fiscalía General del Estado, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas

conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica número 5/2010.

CIRCULAR de la Fiscalía General del Estado número 2/2009, de 4 de mayo, sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal

CONSULTA 4/1997, de 19 de febrero de 1997, de la Fiscalía General del Estado, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.