

Revista del Foro Canario

79

Las Palmas de Gran Canaria, 1990



Imprime: Imprenta Pérez Galdós
Prof. Lozano, 25 - Urb. Cebadal
Las Palmas de Gran Canaria

Depósito Legal G.C. 258/80
I.S.S.N. 0211-0903

*Revista del
Foro Canario*

LOS PRINCIPALES INTERROGANTES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA (ART. 349 CP). CONSIDERACIONES DE LEGE FERENDA

VALENTÍN CONCEJO ARRANZ

ESTUDIANTE DE CUARTO CURSO DE DERECHO
PRIMER PREMIO DE ESTUDIOS JURÍDICOS “FORO CANARIO”,
RELATIVO A ESTUDIANTES DE DERECHO.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.

I. LA ACCIÓN TÍPICA.

I.1 EL TÉRMINO “ELUSIÓN”.

I.2 EL ALCANCE DE LA DEFRAUDACIÓN Y LA POSIBILIDAD DE LA COMISIÓN POR OMISIÓN.

I.2.1 El concepto “defraudación”.

I.2.2 La comisión por omisión.

II. LOS SUJETOS.

II.1 EL SUJETO ACTIVO.

II.1.1 Personas físicas.

II.1.2 Especial consideración a la figura del “retenedor”.

II.1.3 Personas jurídicas.

III. ANTIJURICIDAD.

IV. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO Y LA CULPABILIDAD.

IV.1 EL ERROR EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

CONCLUSIÓN.

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

Abarcamos en el presente trabajo, el delito de defraudación tributaria en su actual configuración, introducida por la reforma operada por la L.O. 2/85 de 29 de abril. Su configuración doctrinal, lejos de ser pacífica, levanta las más variadas polémicas, con un cruce de opiniones y tesis desde todos los prismas y posiciones. Su carácter híbrido penal y tributario, contribuye a oscurecer y dificultar aún más su naturaleza, haciendo de éste un delito complicado pero tremendamente atractivo para el análisis.

Antes de pasar al mismo, es imprescindible realizar una serie de aclaraciones al lector:

La primera es que este trabajo no pretende realizar un estudio omnicomprendivo del delito fiscal. Nos hemos centrado en el que consideramos el tipo básico: el art. 349 CP. Más aún, ni siquiera dentro del mismo hemos analizado las dos modalidades que abarca, elusión del pago de impuesto y disfrute indebido de beneficios fiscales, sino sólo a esta primera.

La segunda aclaración es que hemos atendido esencialmente a consideraciones prácticas a la hora del análisis. Por esta razón comprobará el lector ciertas “alteraciones” sistemáticas que pretendemos justificar tanto en base a la brevedad expositiva, como en la atención primordial, como hemos señalado, a las cuestiones prácticas. Igualmente, esto va a producir el desigual tratamiento de algunos aspectos en pro de otros que, pese a esto, hemos optado por señalarlos al considerarlos imprescindibles para una apreciación correcta de nuestro análisis.

Hechas estas necesarias aclaraciones, pasamos directamente al análisis de la conducta típica que encierra el art. 349 CP que transcribimos (parcialmente) para concluir:

“El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

I. LA ACCIÓN TÍPICA

Partimos de la premisa de que la defraudación tributaria es un delito de resultado, es decir, el comportamiento necesario para que se produzca el tipo objetivo debe incluir una acción u omisión capaz de producir directamente un resultado de perjuicio económico para la Hacienda Pública. Al mismo tiempo nos encontramos con un delito que requiere el empleo de ciertos medios genéricos.

Ambos elementos (resultado y medios) quedan reflejados en la redacción del art. 349 CP: “El que defraudar ...eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales...”. Quedan así determinados, de una parte, los medios que se deben utilizar: la elusión del pago de tributos (o el disfrute indebido de beneficios fiscales), para llegar a un determinado resultado: la defraudación a la Hacienda Pública.

Centrada nuestra atención en ambos conceptos —defraudación y elusión—, podemos apreciar su conflictiva configuración dentro de la doctrina. Estas discrepancias no sólo radican en la polémica naturaleza intrínseca de cada término, sino incluso en su valoración dentro del tipo. Es decir, qué término tiene consideración de medio y cuál de resultado.

Autores como PÉREZ ROYO o GRACIA MARTÍN, consideran que el resultado estaría configurado por la elusión del pago, y el medio comisivo se articularía mediante la defraudación.

No obstante, siguiendo a autores como LAMARCA, RODRÍGUEZ DEVESA o NOREÑA SALTO, entendemos que el precepto no sanciona al que “eludiese o disfrutare defraudando”, sino, por el contrario, al que “defraudare eludiendo o disfrutando”; la propia dicción del precepto implica la modulación del verbo rector del tipo ‘defraudar’ por la presencia de dos gerundios ‘eludiendo’ y ‘disfrutando’, que como todo gerundio que acompaña al verbo, le indica modo, forma... medio. El verbo rector de tipo es el correspondiente a la voz “defraudar”, y el medio es la elusión del pago de tributos (o el disfrute indebido de beneficios fiscales). Un análisis sintáctico del precepto sólo podría llevarnos a esta conclusión.

El art. 349, dice BERMEJO RAMOS, traslada el acento puesto anteriormente en el término “defraudación” hacia el vehículo por el que ésta se

manifiesta. Para cometer el tipo, es necesario “defraudar eludiendo” (o disfrutando indebidamente). Es decir, se supone, implícitamente, que se puede defraudar a la Hacienda Pública mediante diversas formas o técnicas siendo las dos citadas los medios exclusivamente relevantes.

En este sentido se manifiesta la S. de la A.P. de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989 (sentencia que será, posteriormente, eje de varias aclaraciones por nuestra parte, dada su gran importancia tanto por su inminente coetaneidad como por ser la primera sentencia que al respecto se manifiesta en nuestro ámbito autonómico), que dice: “...se utilizan los verbos ‘eludir’ y ‘disfrutar’ para definir la acción, pero sobre todo, se emplea el verbo ‘defraudar’ para conformar el núcleo del tipo”.

Fundamentamos además tal construcción, por una parte en el análisis del bien jurídico protegido, la Hacienda Pública, con lo que la actual ubicación sistemática del delito sería la correcta. Entendida la misma en su sentido dinámico, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. La defraudación se hace a la ‘Hacienda Pública’, mientras que la elusión se ejercita sobre el pago del tributo. Si el resultado se configurara por “la elusión del pago”, se adopta una teoría patrimonialista, el bien jurídico sería patrimonio del Estado, el Erario público, por lo que no se justifica un tratamiento separado de los demás delitos patrimoniales.

Además, respecto al antiguo art. 319 CP introducido en la reforma de 1977, vemos que ha cambiado su ubicación sistemática. Así el actual art. 349 se ha desvinculado del antiguo Título de las falsedades, descargando así el bagaje defraudatorio del tipo. No es necesaria una actuación defraudatoria para cometer el delito, siendo aptas otras actuaciones (como ya veremos, el incumplimiento de deberes formales).

I.1 El término “elusión”.

Ahora pasamos a analizar ambos términos —eludir y defraudar— en particular que, como ya dijimos, poseen una polémica naturaleza. Analizamos en primer lugar la ELUSIÓN, como determinado medio comisivo de la defraudación a la Hacienda Pública. El Diccionario de la Real Academia lo define como: “Evitar una dificultad, hacer vana o frustrar una cosa por medio de un artificio”.

No obstante, las mayores críticas se han realizado no sobre su significado gramatical, sino por el que se le otorga en el campo del derecho tributario. Dentro del mismo, el concepto de “elusión” es utilizado para caracterizar el “fraude a la ley tributaria”, tal y como viene expresado en el art. 24.2 LGT. El legislador penal ha utilizado el término “elusión” en un sentido diverso al que le atribuye el legislador tributario. La elusión del pago de impuestos a que se refiere el art. 349 CP equivale más bien a lo que la doctrina tributaria conoce como “evasión”.

Así mientras la “evasión” supone una conducta que causa un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la vulneración formal de una norma tributaria, la “elusión” designa un comportamiento mediante el cual, sin infringir formalmente ningún precepto, se evita la aplicación de una norma tributaria a través de una vía indirecta, es decir, modulando la conducta fiscalmente relevante de tal modo que se dé lugar a la aplicación de otra norma distinta en lugar de la norma más gravosa.

Estas consideraciones nos llevarían a declarar la necesidad de sustituir el término “elusión” del art. 349 CP por el de “evasión” y evitar problemas en cuanto a la consideración del fraude a la ley tributaria, conducta manifiestamente atípica. No obstante, como apunta AYALA GÓMEZ, tal necesidad es más aparente que real, ya que, lo que tipifica el art. 349 CP es la “elusión del pago” y no “la elusión del tributo”, con lo que el legislador deja al margen una acepción técnica del término “elusión”, quedando vigente la gramatical.

Al hilo de la significación dada al término elusión, podemos afirmar la atipicidad de la conducta de quien obligado al pago en un tributo, presenta su declaración correctamente, pero no realiza el mismo. Ya que, al evitar el pago, el sujeto no ha utilizado ningún artificio, ninguna “elusión” en el sentido que el término exige.

Por otra parte, dentro del procedimiento de Gestión de los tributos existen dos fases: la de Liquidación y la de Recaudación. Pues bien, tanto en la fase de liquidación propiamente dicha como en los casos de autoliquidación, la Administración se encuentra en una posición muy vulnerable, supeditada a los datos que le suministre el contribuyente o que este mismo haga constar. La represión penal debería quedar reservada exclusivamente para esta fase. Por el contrario, en la fase de cobro y ejecución del crédito ya liquidado (supuesto que nos ocupa), la posición de la Administración es la de un acreedor privilegiado que posee el privilegio de autoejecución de sus créditos a través de la vía de apremio y la protección penal es innecesaria e injusta.

I.2 El alcance de la defraudación y la posibilidad de comisión por omisión.

I.2.1 El concepto “defraudación”.

Nos resta analizar en segundo lugar el resultado del tipo, la DEFRAUDACIÓN a la Hacienda Pública. ¿Qué entendemos por defraudación? Según el diccionario de la Real Academia, defraudación es: “privar a uno, con abuso de confianza o con infidelidad a la obligaciones propias, de lo que le toca en derecho”. La traspolación de esta definición al delito fiscal es clara: la defraudación supone el resultado de una conducta que causa un daño (priva) a la Hacienda estatal, local o autonómica, de lo que le toca en derecho, a través de unos medios determinados: la elusión (y el disfrute indebido de beneficios fiscales). Esta elusión abarca desde el engaño hasta el aprovechamiento desleal de una situación de ventaja en las relaciones tributarias existentes (lo que más tarde definiremos como deslealtad tributaria).

I.2.1. La comisión por omisión.

Correspondería ahora hacer una recapitulación de las distintas opiniones de la doctrina acerca del término “defraudación”; tales construcciones sólo van a tener cierta relevancia en cuanto a la aceptación o no de la posibilidad de COMISIÓN POR OMISIÓN, causa por la cual me ceñiré a las exigencias prácticas y expondré las diversas teorías en torno a esta posibilidad.

A) Un primer bloque de autores está constituido por aquellos que parten de la base del “comportamiento defraudatorio” como típico del delito fiscal, con la presencia de la utilización de unos determinados medios engañosos para la producción del tipo (teoría de la “mise en scene”), y no admitiendo que se pueda cometer el delito por medio de la simple omisión. Comparten este criterio, entre otros, CÓRDOBA RODA, QUINTERO OLIVARES y BAJO FERNÁNDEZ.

Este último, con la reforma de 1985, actualiza su postura. Ahora, la omisión de una declaración tributaria puede ser apta para producir el resultado defraudatorio, al incurrir la Hacienda en error sobre la verdadera situación del contribuyente. Si este error procede de la ausencia de iniciativas administrativas que pudieran esperarse para subsanar la falta de declaración del contribuyente, debemos entender que falta un elemento de la defraudación cual es la relación de causalidad. Ahora bien, si las actuaciones administrativas espe-

radas no hubiesen subsanado tampoco el error, en cuanto que el contribuyente habría realizado las maniobras oportunas (mise en scene) para evitarlo, entonces existe el fraude.

CÓRDOBA RODA también actualiza su postura manteniendo que la simple omisión de una declaración legalmente referida a todo ciudadano, resulta difícil, cuando no prácticamente imposible, que comporte el efecto psicológico de hacer creer a la Administración tributaria que el sujeto no debe efectuar pago tributario alguno.

B) RODRÍGUEZ MOURULLO va a propugnar abiertamente la posibilidad de comisión por omisión. La trabajosa argumentación que defiende, se deriva de partir de la base de la necesidad de una 'mise en scene' para la producción del delito, así como de la asimilación del mismo a la estafa. Para este autor, cuando el derecho impone al sujeto que está en una determinada situación el deber de informar a otras personas, su silencio, convertido en reticencia, asume valor concluyente, por lo que la omisión se configura como un hecho concluyente, entendiéndose como afirmación que el sujeto obligado a informar no tenía nada que comunicar. En este mismo sentido se manifiesta IBARRA IRAGÜEN.

Este planteamiento genera claras zonas de incertidumbre. ¿En qué supuestos asume la falta de declaración el carácter de hecho concluyente? La consecuencia práctica de esta teoría ha sido ambigua:

— Así, por una parte el T.S. en S. 29 de junio de 1985, apoya el valor de esta teoría afirmando que: "...la ausencia de la declaración fiscal, devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público a modo de punible comportamiento socio-económico que también supone una burlesca infracción de compromisos cívicos y sociales y que acaba desembocando en un delito de tendencia eminentemente dolosa". Así la omisión, aunque no cualquiera sino la omisión dolosa, asume valor concluyente. En el mismo sentido se manifiesta la S.T.S. de 2 de marzo de 1988.

— De otra parte, encontramos las S.T.S. de 12 de marzo y de 12 de mayo de 1986, que dicen con contenido coincidente: "...habida cuenta de que, 'fraude', equivale semánticamente a 'engaño' o a 'acción contraria a la verdad o rectitud'; 'defraudación', a 'acción o efecto de defraudar, y 'defraudar' siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a 'cometer un fraude en perjuicio de alguno', y tomando en consideración que no se trata de resuci-

tar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual 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”.

También encontramos, en la misma línea, sentencias dictadas por las diversas Audiencias Provinciales ajustándose a este modelo teórico, que han puesto de manifiesto cómo la existencia de estas ‘incertidumbres’ derivadas del requisito del engaño, de la ‘mise en scene’, pueden derivar en la impunidad de conductas que el legislador quiso reprimir. En este sentido la S. de la A.P. de Gerona de 6 de febrero de 1984, la de A.P. de Murcia de 17 de noviembre de 1984, o la S. de la A.P. de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989, que dice: “Entedemos, en fin, que quien no paga un impuesto omitiendo una declaración realiza una conducta omisiva de no pago, pero no engaña... A la luz de estas reflexiones, estimamos que la conducta omisiva del procesado no está incurso en los tipos del anterior art. 319 ni del actual art. 349 CP”.

Partiendo de la teoría de la ‘mise en scene’ es muy difícil llegar a soluciones satisfactorias para la incriminación de las formas omisivas. En este sentido tenía razón CÓRDOBA RODA al afirmar que la omisión de una declaración no supone unos “medios engañosos suficientes”, ni mucho menos, para asumir un valor concluyente y crear error en la Administración.

Al respecto, podemos añadir el reproche que hace la S. de A.P. de Las Palmas citada, al afirmar que: “...Sin embargo la tesis de no considerar la no presentación de una declaración tributaria como acto concluyente de defraudación no resuelve algunos impuestos. Así, en el Impuesto sobre Sociedades la presentación de la declaración es obligatoria con independencia del resultado de pérdida o ganancia de la sociedad obligada. En estos casos, la actuación omisiva del sujeto pasivo no tiene que hacer concluir a Hacienda que no ha tenido ingresos, porque puede presentar un ejercicio negativo...”.

C) Esto ha llevado a la realización de construcciones más idóneas. Entre ellas se encuentra la de PÉREZ ROYO, para el cual la represión penal, atendiendo al principio de intervención mínima, no puede actuar sin más sobre el incumplimiento del deber de pagar el tributo, sino que se exige algo más: una conducta que se encuadre dentro de los caracteres de la defraudación.

Este elemento adicional no lograba una eficaz composición con la teoría de la ‘mise en scene’. Así, va a considerar que este elemento se consigue con el simple hecho de mantener a la Administración en la ignorancia sobre he-

chos con relevancia tributaria. Para la realización del tipo basta con el incumplimiento de los deberes de colaboración e información establecidos en la legislación tributaria. El elemento adicional sería la deslealtad tributaria.

D) Otros autores han basado sus teorías en una vulneración del deber de garante, más que discutible, que tendría el contribuyente respecto de sus obligaciones con la Hacienda tributaria. La fuente del deber de garante radicaría en el art. 31 de la CE. según MARTÍNEZ PÉREZ, o en la propia normativa tributaria de la que emana el mandato sobre el contribuyente, según AYALA GÓMEZ.

Ante esta amalgama de teorías debemos cuestionarnos qué es lo deseable desde un punto de vista político-criminal.

La administración y la Fiscalía del T.S. afirman sin reservas la posibilidad de que la falta de presentación de las declaraciones obligatorias puedan constituir conductas fraudulentas. Así lo declara el Ministerio de Hacienda en una circular de 16 de diciembre de 1986 y en el mismo sentido la Memoria presentada por la Fiscalía del T.S., a propósito del antiguo art. 319, de fecha 15 de septiembre de 1972.

Los tribunales han perfilado más su orientación y admiten abiertamente la posibilidad de formas omisivas, posibilidad que estaba clara desde la STS 29 de junio de 1985 pero que queda perfectamente expuesta en la STS de 2 marzo de 1988: "...puede sostenerse que una conducta adquiera o pueda adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración porque la Hacienda puede tomar este hecho —facta concludentia— como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar", y posteriormente añade: "...quien omite la declaración debida con intención de eludir el impuesto 'totalmente', no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido". (Teoría del valor concluyente).

En el mismo sentido encontramos la S. de A.P. de Madrid de 27 de marzo de 1989, que dice en cuanto a los medios engañosos capaces de inducir a error a la Administración que: "...puede ser apreciado tanto cuanto el agente incumple deberes formales que supongan ocultación o no comunicación a la Hacienda de datos con relevancia tributaria como cuando se omite la presen-

tación de la declaración del IRPF —en este caso—, deber establecido en el art. 34 de la Ley reguladora del impuesto...”. (Teoría de la deslealtad tributaria).

Llegados a este punto, parecería totalmente idónea la incriminación de las conductas omisivas. Sin embargo autores como FERRE OLIVE señalan que la sola omisión de la declaración tributaria no es suficiente. El acierto de estas sentencias desaparece cuando recordamos que el delito fiscal está construido sobre la base de una defraudación y así, sin la concurrencia de otros requisitos, la simple omisión es insuficiente.

La interpretación desarrollada por el TS y la A.P. de Madrid choca con el principio de legalidad, pues el tipo se ha construido sobre la base de una defraudación, con los requisitos de una defraudación (engaño y ánimo defraudatorio) y el intérprete debe constatarlos efectivamente para poder aplicar este precepto penal, no puede ni presumirlos ni ignorarlos. En este sentido la S. de la A.P. de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989, señala correctamente la no inclusión de la conducta omisiva dentro del tipo: “...pues no se aprecia en él ánimo defraudatorio ni actitud engañosa”.

Podemos afirmar que, actualmente, cualquier cuestión que llegue a nuestros tribunales sobre la posibilidad de la comisión por omisión de un delito contra la Hacienda Pública, va a adoptar una de estas dos vías, que aunque viables en la práctica, son insuficientes dogmáticamente:

a) La marcada por las S.T.S. de 29 de junio de 1985 y de 2 de marzo de 1988 (y la S. de A.P. de Madrid de 27 de marzo de 1989), admitiendo la comisión por omisión abiertamente, soslayando los problemas de configurar correctamente ‘engaño’ y ‘ánimo defraudatorio’, reconduciendo el término ‘defraudar’ a la simple elusión de deberes tributarios formales. U otorgando a la omisión un valor de hecho concluyente.

b) La marcada por las S.T.S. de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986 (y la S. de la A.P. de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989), que rechazan la modalidad omisiva por la carencia de los elementos citados. Tampoco es ésta la caracterización correcta, pues olvidan estas sentencias que el que omite la presentación de la declaración tributaria infringe, entre otros, el deber jurídico reconocido en el párrafo primero del art. 31 de la CE. Por otra parte, basan sus conclusiones en crear una defraudación similar a la exigida en el delito de estafa, cuestión que quiso evitar el legislador en la Reforma de 1985. Todo esto, amén de ‘fomentar’ el omisivismo tributario, amparado en una casi imposible incriminación de estas conductas, y constituyendo al delito fiscal, co-

mo algún autor ha llegado a citar, como “delito imposible”. Esta cuestión político-criminal primará, a nuestro entender, sobre cualquiera otra y llevará a la Administración, decididamente, y a la jurisprudencia, oscilatoriamente, a propugnar la primera de la vías señaladas.

En este punto, creemos interesante comentar la S. de la A.P. de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989. En ésta, al igual que en la S. de la A.P. de Madrid de 27 de marzo de 1989, la posibilidad o no de la comisión por omisión se desplaza en un segundo plano, ya que el fundamento de derecho, núcleo de ambas sentencias, y que conduce en ambos casos a la absolución del procesado, lo constituye el vacío normativo generado por la S.T.C. de 20 de febrero de 1989, que impide al Tribunal calcular la cuota defraudada; al faltar un elemento objetivo del tipo, éste no se puede aplicar.

Este aspecto desplaza, como dijimos, la polémica sobre la comisión por omisión. No obstante, creemos errónea la construcción de la A.P. de Las Palmas, máxime al apoyar su tesis (quien no paga omitiendo su declaración no engaña) en la Exposición de Motivos de la L.O. 2/1985 de 29 de abril cuando dice: “Se quiere, en efecto, que dichas conductas no sean tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u ‘omisio-nes’ tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago”; pues la misma Exposición de Motivos quiere diferenciar los casos en que el contribuyente declara correctamente (en la fase de Liquidación) y posteriormente no paga (en la fase de Recaudación), de aquellos en que estando en la fase de liquidación (aquella que merece protección penal, como ya señalamos, en oposición a la fase de recaudación) manifiestan una ‘actitud defraudatoria’ concertada tanto en actos positivos (v.gr. modificar cifras) como en actos omisivos (v.gr. omitir unos rendimientos del capital mobiliario... y, por qué no, toda una declaración tributaria).

¿Qué consecuencias extraemos de todo lo apuntado? ¿Será punible o no la omisión de la declaración tributaria? En la práctica, como efectivamente está ocurriendo, es tan ‘válida’ la incriminación como la no incriminación, de las conductas omisivas, señalando que, probablemente, las exigencias político-criminales harán que se adopte el primero de los criterios. Pero, pese a estas necesidades, no podemos incriminar correctamente las conductas omisivas partiendo del término ‘defraudación’, ya que dicha posibilidad supone una “deformación” del mismo. Desde una perspectiva jurídico-penal, el fracaso se debe a que el delito fiscal previsto en el art. 349 C.P. está construido sobre la base de una ‘defraudación’.

Distinto sería plantear una concepción objetiva del término defraudación, identificándolo como una característica no de la acción, sino simplemente del resultado. Al analizar el delito fiscal se puede “optar” entre aceptar o no la técnica de la defraudación:

— Si se acepta, el Estado puede ser engañado y defraudado como cualquier particular. Consecuentemente, el legislador debe exigir en el tipo los mismos requisitos que se exigen en la defraudación de un particular: necesidad de engaño y ánimo de lucro, con pocas posibilidades de aplicar el tipo omisivo.

— Si se abandona la idea de defraudación y el tipo se construye sobre la elusión del pago de impuestos (o el disfrute indebido de beneficios fiscales) desaparecen todas las críticas mencionadas. La consecuencia es que el término “elusión” admite una flexibilidad suficiente para admitir la forma omisiva.

No obstante, no se puede negar la presencia en el tipo de un elemento que expresamente menciona, ‘la defraudación’ (aunque fuese debido a una cierta ‘inercia’ legislativa). AYALA GÓMEZ afirmaba que lo que el legislador sanciona no es la elusión sino la “defraudación que comporta la elusión”. Y es que al ser la defraudación precisamente el resultado de la elusión, no puede desvincularse totalmente la misma de un cierto matiz defraudatorio, además acentuado por el carácter intrínseco del propio término ‘eludir’, cercano al de ‘defraudación’. Mientras exista referencia a “defraudación” alguna, los intentos de construir el tipo en torno a la elusión no pueden ser totalmente correctos.

Llegado el momento de adoptar una posición, y descartada hoy en día la posibilidad de hacer de la, ‘elusión’ el verbo rector del tipo —aunque así deba ser de lege ferenda—, nos decantamos, con todas nuestras reservas, por incriminar las conductas omisivas. Para ello tenemos que hacer una interpretación amplia del término defraudar, no siguiendo un criterio formalista, y atendiendo tanto a las necesidades prácticas como a la voluntad del legislador de incriminar estas conductas, el cual realizó correctamente todas las reformas tendentes a este fin, menos una: suprimir el verbo ‘defraudar’, que quedó fruto de la “inercia legislativa” del antiguo art. 319 C.P. y sus predecesores. Preferimos no ser formalistas a olvidar, tal y como dice la S.T.S. de 2 marzo de 1988, que quien dolosamente omite su declaración totalmente no debe ser de mejor condición de quien desfigura datos (o los omite parcialmente).

Visto esto, y en aras de la claridad del tipo, nos adherimos a la posición de GRACIA MARTÍN, que propone evitar en el futuro, toda descripción del núcleo de la acción típica mediante el verbo defraudar o similares. O como

dicen AYALA GÓMEZ y FERRE OLIVE que, no cabiendo ignorar el cúmulo de dificultades dogmáticas que se plantean, recomiendan que se pudiese contemplar la posibilidad de tipificar expresamente las conductas omisivas.

No creemos que haga falta llegar a la tipificación particular de estas conductas, pero no podemos dejar de reconocer que la actual redacción del art. 349 C.P. deja confuso este punto. Máxime cuando la solución a tal problema no hubiese tenido más trascendencia que construir el tipo en base a la elusión (o el disfrute indebido) de una forma clara y contundente, evitando, reiterando a GRACIA MARTÍN, toda referencia al verbo defraudar o similares, cuestión que el futuro legislador deberá tener en cuenta.

En este sentido de sustituir el verbo defraudar por expresiones más adecuadas, apuntaba la enmienda 21 al Proyecto de Ley del delito, elaborada por PÉREZ ROYO siguiendo a la doctrina alemana, y que nos sirve de epílogo a esta polémica:

“Comete delito fiscal contra la Hacienda estatal, autónoma o local quien elude total o parcialmente tributos u obtiene beneficios o desgravaciones fiscales: 1. Incumpliendo las obligaciones tributarias, o, 2. Ocultando datos o aportando datos incorrectos, incompletos o falsos, necesarios para la determinación de la deuda tributaria o de los presupuestos de la concesión o disfrute de los beneficios o desgravaciones fiscales o de la cuantía de los mismos”.

II. LOS SUJETOS

II.1 El sujeto activo.

II.1.1 Personas físicas.

En principio, parece claro que normalmente el sujeto activo del delito fiscal lo será el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria; sin embargo, se hace necesario delimitar más claramente esta afirmación... ¿Es requisito necesario para ser sujeto activo de la acción ocupar el puesto de sujeto pasivo del tributo o, por el contrario, esta condición no es necesaria, pudiendo la defraudación ser cometida por cualquier sujeto?, en otras palabras, ¿debe ser considerada la defraudación tributaria como un delito común o como un delito especial?

a) Si consideramos el delito fiscal como un delito común, como hacen autores como DE LA PEÑA VELASCO o PÉREZ ROYO, tendremos que afirmar que el sujeto activo del delito será quien realice la acción u omisión que integra el tipo, que en la mayoría de los casos serán los mismos sujetos pasivos de la relación tributaria, pero que, en el supuesto de que el cumplimiento efectivo de dichos deberes recaiga sobre una tercera persona, ésta será considerada, en caso de infracción, como sujeto activo autor de la misma.

La base argumental de estos autores se basa, entre otras ideas, en que el precepto legal no está referido al que elude el pago de “sus” tributos, sino que lo que se exige es que la conducta conduzca a la elusión del pago de impuestos, sean propios o ajenos. Sujeto sería, en palabras de RODRÍGUEZ MOURULLO, quien estuviese en condiciones fácticas de defraudar a la Hacienda. Además, atendiendo a la finalidad de la Ley, no hay elementos que induzcan a la restricción del precepto.

No obstante, reconoce esta tendencia doctrinal, cuando el tipo se realiza a través de conductas omisivas aparece como “cualificación necesaria” en el sujeto activo la condición de sujeto pasivo del tributo, pues es éste el único que ostenta la posición de obligado al cumplimiento de los deberes tributarios. Es decir, en los supuestos de comisión por omisión estaríamos ante un delito especial. Hay una concepción heterogénea dependiendo de la modalidad de comisión.

b) Y es precisamente este punto el que va a servir a otra parte de la doctrina para caracterizar este delito como especial propio. AYALA GÓMEZ afirma que sólo los sujetos pasivos tributarios que tengan la cualidad de contribuyente, responsable y sustituto del tributo tendrán la consideración de intranei. Sólo ellos pueden ser autores y el delito por tanto sería especial. Los demás sujetos intervinientes tendrían la categoría de extranei, ellos no pueden infringir los deberes jurídicos extrapenales, criterio de imputación exclusivo de los autores y su aportación al hecho se sitúa en el plano de la participación criminal.

Esta construcción no debe llevarnos a pensar en una impunidad de los extranei, como pretende articular algún autor, caso de MARTÍNEZ PÉREZ; temor que llevó a PÉREZ ROYO a caracterizar este delito como común, en aras de evitar lagunas de imputabilidad. Es posible articular la existencia de una autoría mediata del intraneus, cuando éste actúe a través de un ‘instrumento doloso no cualificado’, constituido por la actuación inmediata del ex-

traneus. Esta consideración cabe en los casos en los que el sujeto pasivo tributario se vale de un representante o un asesor fiscal.

En cuanto a los representantes, sean legales o voluntarios, han de ser considerados, según los casos, como un partícipe cómplice cooperador o inductor, evitándose así el recurrir a ampliaciones del concepto de sujeto pasivo-deudor.

La cuestión apuntada no supone tanto el construir un ‘delito común’, cuanto de regular adecuadamente las relaciones en nombre de otro (cosa que ya se hizo en su momento en cuanto a las personas jurídicas en el art. 15 bis CP, pero que en cuanto a las personas físicas aún no se ha planteado). Es un problema que interesa más a la parte general del código que a la concreta estructura del delito fiscal.

Por lo que respecta a los asesores fiscales (fundamentales en su función profesional de coadyuvar al cumplimiento de los deberes tributarios, tanto materiales como formales), deberán ser conceptuados como inductores, cómplices o cooperadores según la relevancia de su aportación, siendo siempre autor mediato el sujeto pasivo tributario.

II.1.2 Especial consideración a la figura del retenedor.

Hemos dejado para el final del epígrafe sobre el sujeto activo del delito, al RETENEDOR o RETENTOR (en especial nos referimos a aquellos que están obligados por la ley a detraer de las retribuciones que satisfagan una cantidad para ingresarla en la Hacienda Pública). Su enorme interés merece el estudio detallado que pasamos a exponer.

La cuestión que se suscita es si el comportamiento del retenedor, que no satisface el deber de ingreso, puede constituir la típica elusión del pago como modalidad de conducta del art. 349 CP o si, al contrario, debemos situarla dentro del tipo de apropiación indebida (art. 535 CP).

Algunos autores, ente los que se encuentran BAJO FERNÁNDEZ y ENRÍQUEZ SANCHO, han considerado que ambos supuestos son perfectamente aplicables y que estamos ante un supuesto de concurso de normas a resolver por el art. 68 CP. No obstante éstas son posiciones aisladas y que debemos rechazar de plano.

La tendencia mayoritaria manifiesta que el impago de las retenciones no puede insertarse dentro del tipo del art. 349 CP, por cuanto no existe una elusión tributaria propiamente dicha y consecuentemente el daño patrimonial que se causa a la Hacienda Pública no satisface el tipo penal. MATEU-ROS y CAJAL AGÜERAS niegan tal posibilidad en los siguientes términos:

1) El retenedor no es un auténtico sujeto pasivo de los tributos, tal como los define el art. 30 LGT, sino un agente colaborador de la Hacienda Pública, lo que impide que su actuación sea considerable como delito fiscal. Podría pensarse en clasificarlo como sustituto del contribuyente, tal como expresa el art. 32 LGT: “...quienes se hayan obligado por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiento la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro”. Pero no es ésta la técnica exacta en que la retención a cuenta consiste, porque el retenedor no detrae un gravamen tributario de los ingresos del sujeto pasivo (como sucedía en el antiguo Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, anterior a la reforma de 1978 que introduce el actual IRPF, sistema al que responde el art. 32 LGT), sino una cantidad —carente en sí misma de individualidad fiscal— destinada a efectuar un ingreso a cuenta del futuro impuesto aún no devengado y en el que el sujeto pasivo contribuyente no está verdaderamente sustituido por otra persona.

Este criterio, no obstante, no puede ser decisivo para negar que sea adecuada la incriminación de la conducta dentro del art. 349 CP, pues la doctrina no es unánime en este punto, considerando algunos autores que el actual retenedor sí es un verdadero sustituto del contribuyente.

Así, FERREIRO afirma que la figura del sustituto se ha integrado en el nuevo sistema sobre las bases de las mismas normas generales que la regulaban en la anterior, y cumpliendo las mismas funciones que en ésta cumplían. Negar esta evidencia, a su juicio, sólo puede hacerse sobre la base de un rígido formalismo que entienda que la más mínima variación en las normas que regulan una institución jurídica suponen la destrucción de ésta o la configuración normativa de una institución diferente. El hecho imponible no tiene que ser tenido en cuenta por el legislador estáticamente, “fotográficamente”, en el momento en que se realiza en su totalidad, sino que puede ser tenido en cuenta dinámicamente, “cinematográficamente”, mientras se está realizando. Así se puede incardinar en el art. 32 LGT este tipo de retenedor-sustituto, que paga en lugar del posible contribuyente futuro, que ha realizado ‘en parte’ el hecho imponible, de una obligación tributaria e incierta que se concreta en un pago anticipado y a cuenta.

2) Lo dicho sirve también para rebatir la segunda objeción que plantean estos autores, que, basándose en la naturaleza de “meros anticipos a cuenta de un impuesto no devengado” de las cantidades retenidas, niegan que sea posible su inclusión en el tipo del delito fiscal que exige la existencia ‘previa’ de una deuda tributaria ya devengada y su consiguiente impago. La consideración “cinematográfica” que propugna FERREIRO salva este escollo.

En cuanto a que se trate de ‘cantidades a cuenta de tributos’ (para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria) y no de ‘tributos’ estrictamente, podemos objetar, siguiendo a PÉREZ ROYO, que el criterio de interpretación literal no es un argumento definitivo. Como no lo sería el simple hecho de considerar, al emplear el art. 39.2 LGT el término sustituto para referirse al retenedor, que éste pase a serlo de forma indiscutible.

3) Asimismo, negando el valor decisivo de la interpretación literal, PÉREZ ROYO no considera como concluyente la afirmación de MATEU-ROS y CAJAL AGÜERAS de que el art. 349 emplee expresamente el término ‘cuota’, exigiendo que su cuantía exceda de los cinco millones de pesetas, siendo notorio que este término no es aplicable a un simple retenedor. Así, de la misma forma que en su día doctrina y jurisprudencia interpretaron el término ‘impuestos’, que defectuosamente había introducido el antiguo art. 319 CP, por el correcto de ‘tributos’, ahora se podría actuar de igual forma para interpretar que cabe incluir dentro del término ‘cuota’, la suma del global de la cuotas de los sujetos sometidos a un mismo retentor.

Como todo lo expuesto, no obstante, no pretendemos hacer una apología en pro de la incardinación de la conducta del retentor dentro del tipo del art. 349 CP. Todo lo contrario, somos conscientes de que la exigencia del art. 4 CC, cuando establece que las leyes penales no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los expresamente comprendidos en ellas, obliga a desechar esta hipótesis, pues las construcciones que hemos “defendido” constituirán no solo una deformación del tipo, sino también una interpretación contra reo proscrita en el ámbito penal.

Pero esta exigencia que nos hace no considerar apta la incardinación del retentor dentro del tipo del 349 CP, nos lleva también a no considerar adecuada su inclusión dentro del delito de apropiación indebida del art. 535 CP. Máxime cuando es clara en la doctrina que tal inclusión se ha debido a razones estrictas de política criminal o, como algunos autores apuntan, a razones de justicia material. En el mismo plano encontramos la situación, dentro del 535

CP, del fraude de las cuotas obreras de la S.S. La doctrina moderna pone de manifiesto la necesidad de interpretar el art. 535 CP restrictivamente, como toda norma incriminadora, y que la inclusión de las dos situaciones señaladas corresponde exclusivamente a unas exigencias de política criminal ante claras deficiencias legislativas.

Varios son los soportes que desde diferentes esferas se han dado para situar la actuación del retentor dentro del marco de la apropiación indebida, tipificada en el art. 535 CP.

El primer apoyo, y muy importante, a esta postura, está contenido en la Circular del Ministerio de Hacienda de 16 de Diciembre de 1986 que dice, en coincidencia con la interpretación jurisprudencial: “La falta de ingreso de cantidades retenidas puede imputarse constitutiva de un delito de apropiación indebida previsto en el art. 535 CP, siendo imprescindible: a) Que la retención se hubiese practicado formalmente. b) Que las retribuciones objeto de la retención hubiesen sido satisfechas, y c) Que la falta de ingreso de las cantidades retenidas no derivase clara y directamente de la situación financiera de la empresa, cuya iliquidez le hubiese impedido atender tales créditos tributarios”.

El segundo apoyo lo encontramos en la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969, que define, en un alarde iuscivilístico, la retención como posesión de cosa ajena en virtud de título de depósito. Este parecer se ratifica en la STS de 24 de diciembre de 1986: “...desde el momento en que se produce la retención, el importe de la misma, pasa a construir un patrimonio separado, adscrito a un fin, o, en todo caso, constituye una parte integrante del patrimonio del trabajador abocada a ser integrada, en el Tesoro, por lo que desde ese mismo momento el empresario pasa a poseerla a título de depositario hasta el momento en que se verifica el ingreso en el organismo correspondiente, de forma que el empresario posee las cantidades detraídas en virtud de uno de los títulos expresamente aludidos en el art. 535 CP, pero en todo caso, lo que no puede ponerse en duda es que la posee en virtud de un título de los innominados a los que abarca la fórmula genérica del mentado precepto penal...”.

También la doctrina ha apoyado en algunos casos tal construcción, como aquellos que opinan que no estamos simplemente ante una conducta desleal con la Hacienda Pública, sino que existe un elemento sobreañadido de ‘desvalor’ en la conducta que justifica la aplicación del art. 535 CP.

Nosotros, como ya apuntamos, no consideramos acertado situar la actuación fraudulenta del retenedor dentro del tipo de apropiación indebida (aunque las exigencias de incriminación actual de estas conductas deben reconducirse a esta figura apoyada desde la Administración y la jurisprudencia). Nuestras razones para tal negativa son en síntesis:

1) El art. 535 CP está enmarcado dentro del Título XIII, “de los delitos contra la propiedad”, mientras que el bien jurídico que se quiere proteger no es otro que la “Hacienda Pública” (aunque no se pueda enmarcar esta conducta dentro del art. 349 CP) y no ningún patrimonio, ni aun el Erario Público.

Por la misma razón tampoco debemos considerar que esta conducta lesione el patrimonio del sujeto sometido a la retención. El art. 36, párrafo 3, de la ley del IRPF, establece que: “las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente”, se trata de una presunción absoluta de que la retención ha tenido lugar. De manera que el sujeto obligado al pago de las cantidades retenidas es en todo caso el retenedor, sin que la Administración pueda suplir su falta de pago dirigiendo la acción contra el sujeto pasivo o contribuyente (reclamándole el pago total de la deuda tributaria, sin deducción de las retenciones no ingresadas).

2) Por otra parte, autores como MARTÍNEZ PÉREZ, han negado que pueda incluirse la obligación surgida entre el retenedor-sustituto y la Hacienda Pública en uno de los títulos del tipo objetivo de la apropiación indebida. El retenedor no es un depositario, y su obligación tampoco puede situarse en los títulos innominados que permite el art. 535 CP, y afirmar que lo detraído de los pagos realizados en un “patrimonio” afectado a un fin (STS de 24 de diciembre de 1986), es una ficción jurídica elaborada para dar una rápida respuesta a un fenómeno extendido y que perjudica gravemente intereses supraindividuales.

3) El art. 535 CP daría, además, únicamente, solución al supuesto del retentor que habiendo retenido, ni declara, ni ingresa. Pero las demás posibilidades quedan fuera del precepto con lo que no se produce el tan conveniente tratamiento homogeneizado y omnicompreensivo de la figura del retentor.

Así podemos apreciar que en los supuestos en que el retenedor ni retiene ni ingresa, quedan al margen totalmente del tipo de apropiación indebida y el incumplimiento de deberes formales, que en otros supuestos daban lugar al nacimiento del tipo de defraudación tributaria, quedan ahora impunes.

4) La última razón que argumentamos sería la inexistencia de un límite objetivo de punibilidad adecuado respecto al resto de las actuaciones que suponen defraudación al Tesoro (fijado en cinco millones de pesetas), ya que el único límite que ofrece el delito de apropiación indebida es de 30.000 pesetas.

En resumen, las dificultades que de uno y otro lado surgen, hacen aconsejable la creación de un nuevo tipo penal que recoja de forma global las distintas hipótesis delictivas de la actuación del retentor. Esto es lo que sucede en el derecho comparado más próximo, casos de Italia y Francia.

II.1.3 Persona jurídica.

Pasamos ahora a configurar a la PERSONA JURÍDICA como sujeto activo del delito fiscal. El tradicional aforismo “societas delinquere non potest” ha traído la ideación de distintas soluciones para evitar la impunidad de los delitos, esencialmente los de carácter económico o patrimonial, en los que la entidad asociativa sirve de instrumento o cobertura para su comisión. En nuestro caso, la nueva redacción del art. 349 CP no contiene la referencia expresa, y muy criticada en su día, de su antecesor el art. 319 CP. Sin embargo, esta cuestión viene resuelta con carácter general, por el art. 15 bis CP.

Como ha coincidido la práctica totalidad de la doctrina: la cuestión de la autoría respecto de las personas jurídicas, no se resuelve sin más con la invocación del art. 15 bis CP. Dicho artículo se refiere con cierta objetividad al ‘director’, ‘órgano’ o ‘representante legal o voluntario’, pero a esas caracterizaciones hay que añadir otras que establezcan una vinculación entre su actuación al frente de la persona jurídica y la comisión de los hechos tipificados como delito, vinculación imprescindible para fundar el obligado juicio de culpabilidad necesario para imponer una sanción penal, como expresamente determina el art. 1 CP.

Precisamente, las dificultades de esta construcción no son de orden teórico, sino de naturaleza probatoria y de la concreta individualización de las responsabilidades de los sujetos del art. 15 bis CP, cada uno en su ámbito. Este artículo sólo tendrá aplicación ‘automática’ en los supuestos de comisión por omisión en los cuales ocupan los citados sujetos la obligación de garantizar el cumplimiento de los deberes tributarios infringidos.

Por otra parte el art. 15 bis CP no resuelve la cuestión de los “entes carentes de personalidad jurídica”, que a tenor del art. 33 LGT son sujetos de las

obligaciones tributarias que así se establezcan, y que no pueden enmarcarse dentro del precepto citado por no tener, precisamente, personalidad jurídica.

Autores como DE LA PEÑA, partidarios de la consideración del delito fiscal como común, manifiestan que si no se admite que un tercero, ajeno a la relación obligacional, pueda ser sujeto activo del delito fiscal, estaremos en presencia de un supuesto atípico.

Esta consideración no es correcta, ya que partiendo de la consideración del delito fiscal como especial se llega a su efectiva incriminación. MARTÍNEZ PÉREZ lo hace por medio de una ampliación de los intranei (con la inclusión del art. 33 LGT). AYALA GÓMEZ da una solución más coherente, recordando que los supuestos del art. 33 LGT, las personas físicas que componen estos entes carentes de personalidad jurídica han de ser considerados como sujetos pasivos, en concordancia con el art. 39 LGT que establece su carácter de responsables solidarios. Así, sean considerados como sujetos pasivos stricto sensu o como responsables, en ambos casos aquéllas son tenidos como “obligados” por lo que son intranei sin necesidad de forzar el alcance de su concepto.

II.2 El sujeto pasivo.

Esta cuestión no plantea, en principio, mayores problemas. Aparte del rótulo genérico del título (“Delitos contra la Hacienda Pública”) la propia redacción del tipo penal que nos ocupa se encarga de delimitar que la Hacienda estatal, autonómica y local son titulares del derecho de crédito surgido con la imposición de los tributos que ellos pueden crear o les han sido transferidos. Serán éstas las que se erijan en sujetos pasivos de la defraudación. Por otra parte, con la reforma de 1985 se ha subsanado la falta de referencia a las Haciendas autonómicas que contenía el antiguo art. 319 CP.

En el marco del sujeto pasivo la polémica se basa en dos puntos: la defraudación a la SS y a las Haciendas institucionales.

— En cuanto al fraude a la SS, su encuadre en el art. 349 CP es infructuoso al no estar señalado dentro de los posibles sujetos pasivos del delito, además, dice expresamente el art. 5 LGT: “Las cuotas, bienes, derechos, acciones y recursos de cualquier otro género de la SS constituyen un patrimonio único afecto a sus fines, distinto del patrimonio del Estado”. Esta laguna tiene suficiente trascendencia para justificar la necesidad de una reforma legislativa en

la que se incluya expresamente el tratamiento jurídico-penal del fraude a la SS (en este sentido estaba elaborado el Proyecto de CP de 1980).

No obstante, la perentoria necesidad de castigar estas conductas ha conducido a la doctrina y jurisprudencia a situar con más o menos fortuna (como ya comentamos al hablar de las retenciones), el fraude a la SS dentro del tipo de apropiación indebida. Como dice al STS de 15 de diciembre de 1983: “Las sentencias de esta sala tienen declarado que la retención por el empresario de cuotas e impuestos que han de pagar los trabajadores por SS y trabajo personal detraídas de dos nóminas salariales, y no entregadas al Instituto Nacional de Previsión, constituyen delito de apropiación indebida”.

— Defectuosa es también la ausencia de referencia alguna a las Haciendas institucionales dentro del tipo, máxime cuando ésta percibe cantidades muy importantes en algunos casos por tasas parafiscales.

Algún autor, caso de DE LA PEÑA, quiso entrever la posibilidad de incluir a la Hacienda institucional dentro de la del Estado, aduciendo el art. 2 LGP. Este precepto reconoce expresamente su carácter presupuestario y contable, fundamentado en el principio de unidad de presupuesto. En el marco tributario no puede desconocerse el hecho de que las entidades autónomas son titulares de un patrimonio propio diferente formalmente del estatal.

Estamos pues ante una laguna de punibilidad que no es reconducible de alguna u otra forma a otro precepto penal, como se hacía en el supuesto anterior. Lo recomendable hubiese sido como apuntaba DE LA PEÑA, la mención a la “Hacienda Pública” en abstracto, sin ulteriores matizaciones, tal y como el propio legislador hace al abordar los restantes delitos contra la Hacienda Pública (fraude de subvenciones y contable), pero que no efectúa en el caso de la elusión del pago o del disfrute indebido de beneficios fiscales, provocado seguramente, como apunta PÉREZ ROYO, por la inercia de la redacción de 1977.

II. ANTIJURICIDAD

Vamos a analizar la antijuricidad desde el punto de vista negativo, es decir, mediante la constatación de su no existencia en el caso concreto por la concurrencia de causas de justificación.

EL ESTADO DE NECESIDAD. Esta causa de justificación es difícil de fundamentar, el carácter supraindividual del bien jurídico protegido debe primar sobre los intereses particulares que puedan estar en conflicto con él, incluida la propia conservación de la empresa en situaciones de dificultad económica.

No obstante, encontramos sentencias en las que ‘incidentalmente’ se ha hecho alusión a un “estado de iliquidez” como variante del “estado de necesidad”, caso de la S. de la A.P. de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989: “...La omisión de las declaraciones pertinentes se debió a la imposibilidad de hacer frente al pago en que se encontraba por falta de iliquidez debida a sus negocios que había emprendido, que llevaron a hipotecar sus propiedades...”. Aunque ésta no constituyó la ‘ratio decidendi’ del fallo absolutorio, su estimación por la sala sirve para cuestionar la ‘tajante’ inaceptabilidad planteada por la doctrina.

EL CONSENTIMIENTO DEL OFENDIDO. Son, esencialmente, aquellos casos en que el sujeto formula una consulta a la Administración y actúa siguiendo los criterios de la respuesta dada. Si bien las respuestas a estas consultas no tienen carácter vinculante, salvo determinados casos, como dice el art. 107 LGT, el mismo precepto afirma que: “...el sujeto pasivo que tras haber formulado su consulta hubiese cumplido las obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente, no incurrirá en responsabilidad (siempre que se den unos requisitos que especifica el propio artículo en orden a garantizar el carácter legal de la consulta)”. En este supuesto la conducta no sería delictiva por la falta de antijuricidad en la conducta.

IV. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL INJUSTO Y LA CULPABILIDAD

Del elemento subjetivo del injusto, componente del tipo de obligada referencia tras la Reforma del CP de 1983, solamente especificaremos las dos direcciones en que se mueve la doctrina:

a) Los que consideran que el verbo “defraudar” contenido en el tipo supone como requisito implícito la existencia de un elemento subjetivo del injusto: el ánimo de lucro.

b) Los que, coherentes con la desaparición del ánimo de defraudar tras la reforma operada en el delito fiscal en 1985, consideran el tipo del art. 349 CP como un delito de tendencia, siendo considerado como elemento subjetivo del injusto suficiente el dolo genérico del delincuente fiscal que abarca tanto el conocimiento de la existencia del deber de ingresar el tributo como la voluntad de eludirlo.

Pasamos a delimitar ahora, de manera preliminar, la posibilidad de comisión imprudente del delito fiscal. Ante esta cuestión se pueden adoptar dos posturas:

— Excluir dicha posibilidad. Mantienen esta postura aquellos autores que sostienen un concepto restrictivo del verbo ‘defraudar’, de modo similar al contenido en el delito de estafa, y que excluyen dicha posibilidad en base al requisito implícito del ánimo de lucro.

— Admitir la posibilidad de formas culposas. A esta conclusión se puede llegar por dos vías: a) Dando al término defraudación un cariz menos estricto, más omnicomprendivo, no asimilándolo con su concepción dentro del delito de estafa. b) Trasladando el concepto nuclear del tipo desde la defraudación a la elusión (o al disfrute indebido) que causa la defraudación, perifrasis de actuación apta para la admisión de formas culposas.

PÉREZ ROYO, coherente con la afirmación de que el art. 349 no incorpora ningún “ánimo de lucro”, entiende que no hay obstáculos estructurales para la incriminación a título de imprudencia. Ahora bien, él mismo matiza que existen razones que desaconsejan la incriminación de formas culposas en el delito fiscal.

La primera sería una razón de política criminal: la conveniencia de reducir al ámbito de represión penal a los comportamientos dolosos de defraudación tributaria, pretensión expresada por la doctrina dominante acorde con el principio de intervención mínima. Una segunda sería la necesidad de reservar los comportamientos a título de simple negligencia dentro del ámbito de las infracciones tributarias recogidas en la LGT, dejando la vía penal a las conductas más atentatorias para la Hacienda Pública, adoptando así una interpretación sistemática del conjunto del ordenamiento jurídico.

IV.1 El error en los delitos contra la Hacienda Pública.

Estrechamente ligado, al menos en el delito fiscal, con la no incriminación de las formas culposas está el polémico tema del error. Para su análisis,

hemos aunado en este epígrafe el error de tipo, que en cuanto a excluyente del dolo pertenece a la teoría del tipo subjetivo, y al error de prohibición, que afecta a la culpabilidad como elemento autónomo del delito. Tal artificio lo justificamos en base a dar un tratamiento uniforme y global a este tema.

El error de tipo está contenido en los dos primeros párrafos del art. 6 bis a) PC: “El error invencible sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o que agrave la pena, excluye la responsabilidad criminal o la agravación en su caso.

Si el error a que se refiere el párrafo anterior fuere vencible, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, la infracción será castigada, en su caso, como culposa”.

Partiendo de la imposibilidad o de la impunidad de la comisión imprudente en el caso del delito fiscal, este tema cobra interés en nuestro caso, pues cualquier error sobre los elementos configuradores del tipo, sea vencible o invencible, determinará la impunidad y todo lo más la posibilidad de imponer una sanción administrativa.

En cuanto al error de prohibición, se encuentra respectivamente en el último párrafo del art. 6 bis a) CP: “La creencia errónea e invencible de estar obrando lícitamente excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuere vencible se observará lo dispuesto en el art. 66”. El error de prohibición vencible deja subsistente el dolo pasando a atenuar la pena en uno o dos grados a la señalada por la Ley, tal y como especifica el art. 66 CP.

El problema que nos surge es el siguiente: ¿Cómo hay que calificar el error vencible de quien —bien porque desconoce la norma fiscal o porque la interpreta incorrectamente— elude el pago de un tributo (o disfruta indebidamente de un beneficio fiscal), como un error de tipo excluyente del dolo y, por tanto, también de la tipicidad penal, o como un error de prohibición que, al ser vencible, sólo permite una atenuación de la pena del delito doloso cometido? La cuestión consiste ahora en adaptar la teoría general del error en el delito fiscal. Las respuestas doctrinales se han defendido desde todos los puntos.

A) Una primera tendencia estaría encabezada por PÉREZ ROYO que, siguiendo a la doctrina alemana, afirma que en los supuestos indicados nos hallamos ante un error sobre el tipo, que excluye el dolo. El dolo en el delito de defraudación tributaria requiere el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y de unos determinados deberes fiscales cuya vulneración integra la

acción típica del delito. El incorrecto conocimiento de estos extremos afecta pues, a la producción del tipo, el cual no se verá realizado al fallar el dolo. Quien no conoce la existencia de una deuda tributaria no puede tener la intención de eludir su pago. Lógicamente, el error de prohibición tiene un escaso ámbito de aplicación en la defraudación tributaria.

B) De forma opuesta se manifiesta en la doctrina alemana MAIWALD, aunque en nuestro país ningún autor haya adoptado todavía su tesis. Este autor mantiene que en este caso hay que admitir el error de prohibición, que no afecta en nada al dolo del tipo: quien sabe que está obligado al pago de un determinado impuesto y elude su pago, tiene también al mismo tiempo conciencia de su ilicitud. Para este autor, cualquier elusión del pago supone conciencia del deber tributario y, por tanto, de la antijuricidad, por lo que todo error sobre la existencia de la deuda tributaria es error de prohibición.

C) Un tercer grupo de autores propugna una serie de soluciones intermedias. Tal es el caso de BACKES en Alemania, o MIR PUIG en España. Este último argumenta, para solucionar el problema de la defraudación en la ley penal en blanco que, el error sobre un elemento objetivo de la norma destinada a rellenar la ley penal en blanco constituye un error de tipo, mientras que el error sobre la existencia de la norma complementaria da lugar a un error de prohibición. Esta solución, que acoge el derecho positivo italiano, reduciría la labor de establecer la frontera entre una clase de error y la otra. No obstante, esta distinción es insostenible, aparte de su formalismo, porque conduce al intérprete o al juzgador a un callejón sin salida; basta que alguno de los elementos de la norma extrapenal sea incorporado al tipo para que varíe la concepción del problema.

D) La cuarta y última postura, que vamos a seguir, es la defendida por MUÑOZ CONDE. Éste parte de una base: el deber tributario, del mismo modo que la deuda tributaria y que los deberes de información son al mismo tiempo presupuesto del tipo y de la antijuricidad. Si el contribuyente desconoce, por las causas que sean, estos hechos, no puede tener intención de eludir el pago de sus tributos o de disfrutar indebidamente de beneficios fiscales. Y a la inversa, si conoce e incumple estos deberes realiza el tipo y, normalmente, la antijuricidad del delito de defraudación tributaria. El conocimiento de los deberes tributarios es presupuesto tanto del dolo del tipo como del conocimiento de la antijuricidad. El error sobre los mismos es, al mismo tiempo, error sobre el tipo y error de prohibición.

Sin embargo, es preciso elegir entre las dos posibilidades que se ofrecen. MUÑOZ CONDE se va a decantar por considerar que, salvo casos extremos, lindantes con la figura del delincuente por convicción o la desobediencia civil, la mayor parte de los casos de error del contribuyente (que se refieren a la deuda tributaria o a los deberes de información y colaboración) deben ser tratados como error de tipo y conducir a la impunidad.

No hay que esperar a tratar en el ámbito de la culpabilidad (error de prohibición) lo que ya puede ser tratado (y excluido) en el ámbito de la tipicidad. Si el desconocimiento del deber tributario descansa en una falsa apreciación de los datos de hecho o de la normativa aplicable, y con ello desaparece el propósito de defraudar a la Hacienda Pública, ello debe conducir ya a la exclusión del dolo y, por lo tanto, del tipo de la defraudación tributaria. Se trata, pues, de un error sobre elementos integrantes de la infracción penal que aun siendo vencible, no fundamenta en este caso ninguna responsabilidad penal por no ser punible en este delito la comisión imprudente del mismo. Así, el error de prohibición tiene escasa incidencia dentro de la defraudación tributaria, y en general de los delitos económicos.

Los fundamentos desde el punto de vista de la política criminal a favor de esta postura son variados. De una parte se considera lógico que, dada la complejidad técnica y la indeterminación de las nuevas normas tributarias, ésta se compense, desde el punto de vista subjetivo, dando mayor relevancia al error del ciudadano sobre la misma. Por otra parte, se apunta que la intervención del derecho penal en esta materia debe reservarse para aquellos casos de abierto incumplimiento intencional, dejando las más o menos negligentes para el ámbito de las sanciones administrativas.

Por otra parte la relevancia del error es, en general, una conquista muy reciente de la legislación penal española, en la línea de dar una mayor protección a los derechos fundamentales del ciudadano, frente a las excesivas intromisiones del poder punitivo del Estado, y por eso debe orientarse la concepción más favorecedora del mismo posible.

No obstante, es muy importante señalar en el plano negativo a la admisión práctica del error, que en razón del límite cuantitativo de cinco millones exigido para la incriminación de la defraudación tributaria, el ámbito de los sujetos afectados se reduce a personas relacionadas con elevadas magnitudes económicas, conocedores perfectamente de sus obligaciones tributarias cuando no bien asesorados fiscalmente, por lo cual la apreciación del error, si es coherente con la realidad, creemos que va ser mínima.

Así, junto a las exigencias teóricas de crear una “teoría del error orientada hacia las consecuencias” (MUÑOZ CONDE), que apunta hacia la imputabilidad en caso de error, nos encontramos con la realidad práctica que va a minimizar, a nuestro entender, el problema, por la escasa admisión que el error va a tener en nuestros tribunales.

CONCLUSIÓN

No podemos acabar nuestra exposición sin hacer referencia a las ‘cuestiones de fondo’ que subyacen en este tema. La tipificación en el ámbito penal del delito fiscal no es un fenómeno aislado, sino que está enmarcado en una línea general represiva contra las defraudaciones a la Hacienda Pública. Comparten dicha naturaleza las infracciones tributarias y, en general, todo el conjunto de medidas tendentes a facilitar la información al contribuyente y mejorar las actuaciones inspectoras.

Desde esta concepción global, la represión penal debe reservarse a los comportamientos más relevantes. Ahora bien, una vez el legislador decide firmemente la tipificación penal de estas conductas, debe proceder con la misma firmeza y precisión a su represión. Este aspecto constituye todavía, a nuestro criterio, una aspiración.

No obstante, no debemos olvidar un aspecto esencial: la ‘transparencia tributaria’ supone la contraprestación a una ‘transparencia presupuestaria’. Los poderes públicos podrán exigir esta primera en la medida que garanticen la segunda. ‘Transparencia tributaria’, sí, pero en la misma estricta medida una respuesta al interrogante ‘popular’ ...¿A dónde van a parar nuestros impuestos?

BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, JOSE: "El delito fiscal: La no presentación de la declaración tributaria como medio para cometerlo". Revista "Gaceta fiscal", n° 42, marzo 1987.
- ARANZADI. STS 29 de junio de 1985. Ref. 3.087.
- ARANZADI. STS 12 de marzo de 1986. Ref. 1.426.
- ARANZADI. STS 12 de mayo de 1986. Ref. 2.449.
- ARANZADI. STS 2 de marzo de 1988. Ref. 1.520.
- AYALA GÓMEZ, IGNACIO: "El delito de defraudación tributaria: Art. 349 del CP". Ed. Civitas. Madrid 1988.
- BAJO FERNÁNDEZ, MANUEL: "Delitos contra la Hacienda Pública". Revista "Gaceta fiscal", n° 42, marzo 1987.
- BERMEJO RAMOS, JESÚS: "Tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública en la nueva regulación del CP". Revista "Gaceta fiscal", n° 24, julio 1985.
- CÓRDOVA RODA, JUAN: "El delito fiscal". "Comentarios al CP". Vol. III. Ed. Ariel. Barcelona 1978.
- DE LA PEÑA VELASCO, GASPAR: "Breves comentarios a la tercera sentencia condenatoria por delito fiscal". Revista "Crónica tributaria", n° 51, 1984.
- DE LA PEÑA VELASCO, GASPAR: "Reflexiones sobre el art. 349 del CP". Revista "Crónica tributaria", n° 53, 1985.
- ENRÍQUEZ SANCHO, RICARDO: "Consideraciones sobre el delito fiscal". Revista "Crónica tributaria", n° 53, 1985.
- ESCORSA, PERE: Revista "El ciervo", n°s. 463-464. Septiembre-octubre 1989.
- FERNÁNDEZ CUEVAS, ANTONIO: "El delito fiscal, ¿delito imposible? Revista "Crónica tributaria", n° 42, 1982.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: "La figura del sustituto". Revista "Crónica tributaria", n° 28, 1979.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: "Curso de Derecho financiero español". Ed. Marcial Pons. Madrid 1988.
- FERRE OLIVE, JUAN CARLOS: "La omisión de declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal?". Revista "Poder judicial", n° 10. Junio 1988.
- FERRE OLIVE, JUAN CARLOS: "El delito contable". Ed. Praxis. Salamanca, 1988.
- GRACIA MARTÍN, LUIS: "La configuración del tipo objetivo de evasión fiscal en el D. penal español: crítica a la regulación vigente y propuestas de reforma". "Revista española de D. financiero". Ed. Civitas. Abril-junio 1988.
- IBARRA IRAGÜEN, JESÚS MARÍA: "El impago de los tributos: circunstancias y causas que pueden implicar su consideración como delito contra la Hacienda Pública". Revista "Gaceta fiscal", n° 24. Julio 1985.
- LÓPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, ALBERTO: "El retenedor y el sustituto". Revista "Impuestos", n° 9. Mayo 1989.
- MANTERO SÁENZ, ALFONSO: "Un 'nuevo' delito contra la Hacienda Pública: la apropiación indebida de las retenciones tributarias". Revista "La Ley". Miércoles, 17 de junio de 1987.

- MATEU-ROS CEREZO, RAFAEL y RAMÓN Y CAJAL AGÜERAS, PEDRO A.: "Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF". Revista "Crónica tributaria", n° 53, 1985.
- MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, JOSÉ MANUEL: "Los delitos contra la Hacienda Pública en el CP español". Revista "Crónica tributaria", n° 53, 1985.
- MARTÍNEZ PÉREZ, CARLOS: "El delito fiscal". Ed. Montecorvo. Madrid, 1982.
- MARTÍNEZ PÉREZ, CARLOS: "El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia". Revista "Poder judicial", n° 5. Marzo 1987.
- MUÑOZ CONDE, FRANCISCO: "El error en el delito de defraudación tributaria del art. 349 CP". "Anuario de D. penal y ciencias penales". Tomo XXXIX, fascículo II. Mayo-agosto, 1986.
- MUÑOZ CONDE, FRANCISCO: "Derecho penal, parte especial". Sevilla, 1986.
- NOREÑA SALTO, JOSÉ RAMÓN: "La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos". Revista "Crónica tributaria", n° 53, 1985.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO: "Los delitos y las infracciones en materia tributaria". Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986.
- PONT MESTRES, MAGIN: "Necesidad de distinguir entre supuestas cuotas no pagadas y cuotas defraudadas, en la nueva ley sobre delitos contra la Hacienda Pública". Revista "Gaceta fiscal", n° 24. Julio, 1985.
- Revista "Actualidad penal". S. de la A.P. de Madrid de 27 de marzo de 1989. Observaciones, n° 15, semana 10-16. Abril, 1989.
 - Revista "Impuestos". S. de la A.P. de Logroño de 24 de marzo de 1988.
 - Revista "Impuestos". S. de la A.N. de 24 de julio de 1988. N. 4, 15 de febrero de 1989.
 - Revista "Impuestos". STS de 24 de febrero de 1989. N. 11, 1 de junio de 1989.
 - Revista "Impuestos". S. de la A.P. de Barcelona de 3 de abril de 1989. N. 18. 15 de septiembre de 1989.
- RODRÍGUEZ DE VESA, JOSÉ MARÍA: "D. penal parte especial". Ed. Dykinson. Madrid, 1987.
- SERRANO GÓMEZ, ALFONSO: "Delitos contra la Hacienda Pública". Revista "Actualidad penal", n° 28, semana 6-12. Julio, 1987.
- STAMPA BRAUM, JOSÉ MARÍA: "Análisis de la L.O. 2/85 de 29 de abril, del delito fiscal". Revista "Gaceta fiscal", n° 24. Julio, 1985.
- VIEDMA, JOSÉ MARÍA. Revista "El ciervo", n° 463-464. Septiembre-octubre, 1989.