

JOSÉ ANTONIO CHOCLÁN MONTALVO

*Magistrado. Doctor en Derecho
Letrado del Consejo General del Poder Judicial*

Extracto:

El acercamiento a un problema cualquiera de delito fiscal requiere resolver como cuestión previa la de si es verdaderamente autónoma la disciplina jurídico-penal en la configuración de los presupuestos de la punibilidad en caso de delito tributario. En este trabajo se aborda el estudio de distintos problemas particulares de este tipo penal, con una vocación eminentemente práctica, tomando como punto de partida la necesidad de armonizar el ordenamiento jurídico-tributario en su conjunto con la finalidad de evitar antinomias en los distintos sectores implicados. El delito fiscal pertenece al Derecho económico en sentido amplio, y en este sector las distintas disciplinas *concurreren* complementariamente a la tutela de la realidad u orden socioeconómico, sólo que con distinta intensidad en función de las diferentes necesidades de protección. Este solapamiento de normas pertenecientes a distintos sectores del ordenamiento jurídico, que tienen atribuidas equivalentes funciones de protección, hace necesario clarificar cuál es el ámbito propio del ilícito penal, valorar cuál es el espacio reservado a la autotutela de la Administración tributaria y analizar la incidencia en el delito fiscal de la relación jurídico-tributaria.

Sumario:

- I. Primera cuestión. ¿Se presenta el Derecho penal en este ámbito como secundario?
- II. Segunda cuestión. ¿Cómo se fundamenta el injusto del delito fiscal: en el desvalor de acción o en el desvalor del resultado?
- III. Tercera cuestión. ¿Importan en el delito fiscal las posibilidades de autoprotección de la Administración tributaria?
- IV. Cuarta cuestión. ¿Qué relevancia tiene la calificación de un supuesto como fraude de ley y su delimitación con la simulación?
- V. Quinta cuestión. ¿Es ciertamente el delito fiscal un delito especial?
- VI. Sexta cuestión. Determinación de la cuantía defraudada.
- VII. Séptima cuestión. ¿Es posible apreciar la continuidad delictiva en el delito fiscal?
- VIII. Octava cuestión. ¿Equivale funcionalmente la extinción de la relación jurídico-tributaria por prescripción al pago a efectos de regularización?

El acercamiento a un problema cualquiera de delito fiscal requiere resolver una cuestión previa: ¿es verdaderamente autónoma la disciplina jurídico-penal en la configuración de los presupuestos de la punibilidad en caso de delito tributario? Pues de la solución a este interrogante dependen cuestiones tales como: el alcance del delito contable-tributario; la relevancia que la anomalía del negocio jurídico tiene en la construcción del delito fiscal, y, en particular, el fraude de ley; la extensión de la excusa absolutoria de regularización tributaria; la determinación del momento de la prescripción; la responsabilidad civil derivada del delito; etc. En realidad se trata de un interrogante que se refiere a todos los tipos del Derecho penal económico, pues en este ámbito la política criminal se enfrenta con dos grandes cuestiones. La primera, determinar hasta qué punto el Estado debe proteger la economía y a los agentes económicos, y la dosis necesaria de intervención penal para evitar poner en riesgo la libertad de la actividad empresarial y el crecimiento económico a ella inherente; en segundo lugar, si el legislador debe configurar los tipos penales del Derecho penal económico de modo accesorio al Derecho económico o si, por el contrario, debe establecer una regulación jurídico-penalmente autónoma.

En las consideraciones que siguen no se pretende una exposición completa del delito fiscal. Por el contrario, se abordarán selectivamente diversos problemas particulares que esta figura plantea en la práctica de nuestros Tribunales. La aproximación a todas estas materias debe hacerse a partir de un principio rector: *la necesidad de armonizar el ordenamiento jurídico-tributario en su conjunto con la finalidad de evitar antinomias en los distintos sectores implicados*. Así podrá prevenirse, por ejemplo, que existan pronunciamientos contradictorios entre la Sala de lo Penal y de lo Contencioso-administrativo, de lo cual existe ya algún ejemplo, como tendremos oportunidad de exponer más abajo.

I

PRIMERA CUESTIÓN. ¿SE PRESENTA EL DERECHO PENAL EN ESTE ÁMBITO COMO SECUNDARIO?

1. La reforma del delito fiscal por Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, por la que produjo la incorporación de los llamados *Delitos contra la Hacienda Pública* en el Código Penal ¹ representó una importante modificación sistemática al incluir la materia de infracción penal tributaria en un título autónomo –Título VI del Libro II, arts. 349 a 350 bis–, dejando sin contenido el artículo 319,

regulador hasta la fecha del delito fiscal y extrayéndolo en consecuencia del capítulo VI del Título III relativo a los delitos de falsedades. Ya la doctrina había considerado que la incardinación del delito entre las falsedades no poseía relevancia alguna a la hora de su interpretación y que, en consecuencia, no se puede relacionar con la fe pública. Por ello, la doctrina se plantea ahora, despejada la naturaleza falsaria de tal infracción, su adecuado encuadre dentro de los grupos referidos del llamado *Derecho penal económico*.

Hoy es reconocido que el denominado *Derecho económico* constituye una nueva categoría sistemática que conduce a una reelaboración de las distintas ramas del ordenamiento jurídico en torno de ella. Así, las disciplinas mercantil, penal, administrativa, se convierten en especialidades de una materia más amplia que tiene como denominador común la referencia al orden socioeconómico. En el Derecho mercantil, por ejemplo, el empresario ha dejado de ser el protagonista único, y junto a él se erige en sujeto de protección el consumidor o el inversor. Fundamentalmente en un contexto de masificación de la participación en el mercado, de lo que ha venido a denominarse «capitalismo popular». Por ello, la idea socializadora, la asunción por el Derecho de una función de protección de las instituciones en sí mismas, y no sólo del individuo que se sirve de ellas, determina la afirmación de un principio sistemático superior, el derecho económico, que agrupa a distintas disciplinas jurídicas en la tarea común de la tutela del orden socioeconómico.

La ciencia penal, a menudo, afirma su autonomía, y la autosuficiencia del Derecho penal para la determinación completa del ámbito de lo punible desde los principios y finalidades político-criminales que debe satisfacer. Ahora bien, cuando se trata del Derecho económico, las distintas disciplinas *concurrén* complementariamente a la tutela de la realidad u orden socioeconómico, sólo que con distinta intensidad en función de las diferentes necesidades de protección. Por ello puede afirmarse que frente al derecho penal nuclear (delitos patrimoniales tradicionales) el Derecho penal económico es un Derecho accesorio, y en los tipos penales que a él pertenecen, incluso el delito fiscal, la política económica ejerce una influencia relevante y directa ².

2. Desde que en 1968 el profesor SAINZ DE BUJANDA reflexionara sobre el concepto y el contenido del Derecho penal tributario ³, se han repetido las opiniones que ven en la infracción administrativa tributaria una identidad estructural con la infracción penal. Ambas clases de infracciones, en una compartida lógica funcionalista, tienen de común un quebranto del orden jurídico-tributario, y la naturaleza penal de su sanción. Por ello, sin incurrir en fraude de etiquetas, se pone de manifiesto que la norma tributaria configura para el caso de incumplimiento una sanción que no va dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción –cualquiera que sea su modalidad– entraña ⁴. Y esta naturaleza represiva o punitiva de la sanción y el quebranto de la norma jurídica permiten concebir en sentido amplio el Derecho penal tributario como *aquel conjunto de normas que asocian a una infracción del orden jurídico-tributario una sanción de naturaleza punitiva*, y dentro de él, en función de determinados criterios de gradación del injusto puede diferenciarse a su vez el orden administrativo y el penal.

Pero en lo que ahora nos interesa podemos afirmar que el Derecho penal es secundario frente al Derecho administrativo sancionador en la tarea de protección de orden jurídico-tributario. Ambos sectores del ordenamiento jurídico se complementan en la tarea común de la defensa de la Hacienda Pública –unidad de bien jurídico que explica, por ejemplo, la vigencia en este campo del principio *ne bis in idem*–. La necesidad de afirmar la secundariedad del Derecho penal en este ámbito deriva de la expansión del Derecho penal⁵ en su evolución desde un Derecho penal nuclear, que tiene como núcleo de protección a la persona individual y que comprende ilícitos a menudo vinculados con la marginalidad, hasta un Derecho penal de nuevo cuño que tutela bienes supraindividuales y que comprende comportamientos punibles que son obra con frecuencia de un delincuente colectivo y tienen lugar en el seno de la empresa.

Ciertamente el Derecho penal ha ocupado parcelas a menudo reservadas a otras disciplinas jurídicas, como la protección del medio ambiente, o el orden socio-económico, señaladamente. Y es precisamente en este terreno cuando la norma penal suele aparecer como norma penal en blanco necesitada en su determinación del complemento de la normativa extrapenal, pues no se trata de infracciones de carácter natural (*mala in se*) con ilicitud notoria y conocida por los ciudadanos en general, sino de los denominados delitos legales⁶. Este solapamiento de normas pertenecientes a distintos sectores del ordenamiento jurídico, que tienen atribuidas equivalentes funciones de protección, hace necesario clarificar cuál es el ámbito propio del ilícito penal. Esto es, en un ámbito en el que la clase de los intereses protegidos pertenece a diversos dominios del Derecho, debe determinarse claramente cuál es el espacio reservado al Derecho penal, sobre la base de que a él compete la defensa más enérgica de dichos intereses. Y en este punto incide notablemente la cuestión de la forma en que la conducta está prohibida en el Código y la *accesibilidad de su contenido a los ciudadanos*. La tarea se dificulta cuando el comportamiento no es definido de modo directo por el tipo penal. Por ejemplo: la denominada ingeniería financiera y como especie la ingeniería fiscal, no es *per se* punible; la norma penal debe definir con claridad cuándo la planificación fiscal –aunque conlleve una menor tributación– penetra en la esfera de lo ilícito. Como comprobaremos más abajo, la única conclusión segura es que ello sucede cuando *se oculta al fisco la verdadera situación económica* del obligado al pago. Y ese mayor desvalor de acción del comportamiento de ocultación coincide además con la notoriedad de la ilicitud, circunstancias ambas que justifican la reacción enérgica del Derecho penal. Pero *el delito fiscal no se construye para reprimir comportamientos de ilicitud difusa*; ésa no es tarea del Derecho penal, pues la comunidad sólo reacciona por medio de la pena –máxime cuando se trata de privación de libertad– en los casos de quebranto grave del orden social, cuando el sentimiento de la comunidad en la vigencia del orden jurídico ha padecido de forma notoria.

En cualquier caso, el Derecho penal, como insistimos, actúa completando y asegurando la eficaz protección del orden jurídico-tributario. Y el orden administrativo y el orden penal deben intervenir en perfecta armonía (conforme al principio de la unidad del orden jurídico-tributario). Y los Tribunales de los distintos órdenes jurisdiccionales deben armonizarse asimismo en la interpretación y aplicación de la norma tributaria, sin que sirva de pretexto la pretendida autonomía del Derecho penal, en una materia en la que, precisamente, el alcance del tipo penal sólo se determina con el recurso a la normativa complementaria. ¿Es razonable, por ejemplo, que un supuesto idéntico pueda calificarse de lícita economía de opción por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y de simulación

punible por la Sala Segunda? Evidentemente no. La unidad del ordenamiento jurídico-tributario requiere, pues, una interpretación integrada de los principios que lo informan, tomando como base que el Derecho penal ofrece una sobreprotección y *el delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización* ⁷. Luego reflexionaremos sobre si además, desde el punto de vista de la necesidad de la pena, también es exigible que el comportamiento sea aún sancionable al menos en vía administrativa –de trascendencia en materia de prescripción–.

3. En este contexto conviene seguir insistiendo en el debate ya tradicional sobre si el Derecho penal tributario debe contenerse en una Ley especial o si el delito especial debe permanecer en el Código Penal. Ésta es una cuestión que se plantea en realidad respecto de todos los tipos del Derecho penal económico, aunque con mayor intensidad en aquellos que, como el delito fiscal, presentan una especial vinculación con la normativa extrapenal. En el Derecho comparado existen ejemplos de la regulación del ilícito tributario en leyes penales especiales (por ejemplo, la ley tributaria alemana de 1977). Y en la propia legislación española, baste el ejemplo de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando. Si se obtiene la convicción de que el delito fiscal tiene una conexión especialmente estrecha con las normas del Derecho tributario no penales ⁸, probablemente pueda proponerse, de modo razonable, que el Código Penal no es lugar adecuado de punición; y en mayor medida si la mera ubicación sistemática es argumento para separarse de los principios tributarios en la determinación del alcance del delito fiscal. Y es que, como se ha dicho gráficamente, con razón, *el delito fiscal no es un delito cualquiera* ⁹ (como el hurto o el robo, por ejemplo), y la determinación del alcance del tipo penal debe someterse a las singularidades de este ilícito, a las finalidades político-criminales perseguidas con su incriminación, y, en particular, a la necesidad de protección penal del bien jurídico, en cuya protección, como decimos, concurren otras disciplinas jurídicas.

PRIMERA CONCLUSIÓN: *en la determinación del alcance del tipo del delito fiscal el intérprete de la norma penal debe tomar en consideración los principios y las normas del Derecho tributario con la finalidad de obtener la debida armonización del ordenamiento jurídico-tributario en su conjunto, como sistema de normas pertenecientes a diversas disciplinas jurídicas que concurren a la tarea común de contribuir al orden jurídico-económico y, en nuestro caso, al orden tributario, evitándose con ello la indeseada situación de que los Tribunales de distintos órdenes jurisdiccionales asuman acríticamente la existencia de antinomias legales. Y probablemente una ley especial que regule el Derecho penal tributario en sentido amplio, comprensivo de delitos e infracciones tributarias, contribuya a la necesaria unidad de conjunto.*

La ineludible e imperiosa armonización de los órdenes administrativo y penal se ha puesto ya de manifiesto en la regulación de la excusa absolutoria de regularización tributaria que motivó la reacción del legislador de 1995 frente a una clara disfunción que afloró la realidad cotidiana. Pero es tarea pendiente aún en otras materias conexas: el tratamiento del fraude de ley, la prescripción, la determinación de la responsabilidad civil; cuestiones de las que nos ocupamos a continuación.

II

SEGUNDA CUESTIÓN. ¿CÓMO SE FUNDAMENTA EL INJUSTO DEL DELITO FISCAL: EN EL DESVALOR DE ACCIÓN O EN EL DESVALOR DEL RESULTADO?

1. Toda acción contraria a la norma que suponga la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico constituye un *injusto* desde un punto de vista de antijuridicidad general. Pero ese injusto sólo constituye un *injusto penal* cuando sea subsumible en un tipo penal. De esta manera el tipo cumple la función de selección de las conductas antijurídicas *penalmente relevantes*. La evolución de la dogmática penal ha puesto de manifiesto que en la determinación del alcance del tipo penal la perspectiva causal es insuficiente, de modo que no basta comprobar que una determinada acción ha producido –sea causa de– un daño para afirmar el injusto penal, sino que los criterios de imputación penal son parámetros normativos que requieren valorar el fin de protección de la norma penal.

2. Existe, desde antiguo, una dirección doctrinal que considera que el objeto de protección de las normas del Derecho penal fiscal viene constituido por intereses de índole exclusivamente patrimonial. Más modernamente, sin embargo, se ha concebido el delito fiscal desde un punto de vista *institucional* y, por tanto, supraindividual. Conforme a este punto de vista, se debe considerar que el bien jurídico protegido no es el Erario Público sino *la Hacienda Pública entendida en su sentido dinámico*, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Y en esta evolución también se traen a colación razones constitucionales. Así se legitima el delito fiscal (*cfr.* la STS 2.^a 15 de julio de 2002), en «la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) –estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (SSTC 27/1981, 19/1987 y 46/2000)– de cuya efectividad depende la dimensión "social" del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir, todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa». Y ratifica este argumento la reciente STS 2.^a 44/2003, de 3 de abril.

Pero desde esta perspectiva de vista institucional, supraindividual, el delito fiscal no responde ya a criterios de lesividad concreta. La conducta, valorada en su individualidad, aisladamente, no es lesiva desde un punto de vista de *lesividad concreta*; la razón de su incriminación es la evitación del «efecto acumulativo», esto es, el verdadero riesgo de lesión del bien jurídico deriva de la posible acumulación y globalización de daños individuales¹⁰. Desde luego, una acumulación de fraudes fiscales, practicados masivamente, puede llegar a incidir gravemente en el sistema económico, y el delito fiscal individualmente considerado constituiría entonces un comportamiento de puesta en peligro abstracta del mismo sistema. Desde este punto de vista se ha legitimado la reacción penal frente al delito contra la Hacienda Pública, como instrumento efi-

caz de prevención para proteger intereses reconocidos constitucionalmente. Pero si el delito fiscal es en el sentido expuesto un delito de peligro, el concreto resultado de perjuicio es insuficiente por sí solo para fundamentar el injusto penal.

En realidad la técnica de tipificación de infracciones de la norma con fines de prevención del efecto acumulativo es la lógica a la que responde la norma administrativa sancionadora. Y es precisamente en este contexto donde se ubican modernas tendencias político-criminales que proponen la creación para esta clase de ilícitos penales, que se asemejan en su construcción a la infracción administrativa (delito fiscal, delitos urbanísticos, contra el medio ambiente, etc.), de un Derecho intermedio entre el clásico Derecho penal, fundamentado en la lesión de bienes individuales de la persona, y el Derecho administrativo sancionador, denominado «*Derecho de intervención*» (*Interventionsrecht*) que, de un lado, permite mantener la judicialización de la materia; pero de otro, no asocia al hecho punible como consecuencia jurídica penas privativas de libertad ¹¹.

3. Como es sabido, las posiciones en torno a la naturaleza jurídica de la cuota defraudada pueden dividirse en dos grupos: quienes consideran que constituye el *resultado del delito* y debe ser abarcada por el dolo del autor, teniendo especial trascendencia esta configuración a efectos de error; y quienes consideran que es una *condición objetiva de punibilidad* que, en consecuencia, no necesita ser abarcada por el dolo, siendo irrelevante el error en su caso. La jurisprudencia si bien en un principio fue vacilante (ejemplo, STS de 27 de diciembre de 1990 con voto particular de Barbero Santos), parece haber consagrado definitivamente la doctrina que concibe la cuota defraudada como un elemento del tipo que debe ser abarcado por el dolo del autor y no como mera condición objetiva de punibilidad.

Probablemente la solución jurisprudencial está influida por la solución del problema del error. Pero al margen de ello (sobre todo si se considera que no es pacífica en la teoría la irrelevancia del error que recae sobre una condición objetiva de punibilidad) debe tenerse en cuenta que si el tipo se define como la lesión de una norma descrita en la Ley, no cabe duda de que la norma que impone el pago de los impuestos o no disfrutar ilícitamente de beneficios fiscales resultará tan lesionada cuando el daño es menor como cuando alcanza la suma mínima legalmente determinada ¹². Y si atendemos a lo expuesto más arriba, en el sentido de que desde el punto de vista del bien jurídico el perjuicio por encima del límite de punibilidad no es suficiente para fundamentar el injusto, la tesis que concibe este límite como resultado del delito incurriría en la contradicción de no poder explicar un delito de resultado sin poder demostrar correlativamente una lesión concreta de suficiente entidad en el bien jurídico. Ello permite pensar que lo relevante en el delito fiscal no es tanto el resultado concreto de lesión como la puesta en práctica de un plan defraudatorio dirigido a la elusión de obligaciones tributarias. Y desde este punto de vista, el límite de punibilidad obedece más bien a razones de política criminal, que a una razón vinculada a la gravedad del resultado.

Cuestión distinta es la racionalidad de establecer un límite fijo de punibilidad cuando el delito consiste en la elusión del pago de un tributo que es proporcional a la capacidad contributiva del sujeto activo. Puede suceder que la suma defraudada, superior al límite de punibilidad, represente, no obstante, una pequeña parte del total impuesto satisfecho efectivamente por el sujeto activo. Qué

duda cabe que el desvalor del resultado es mayor cuanto mayor sea la cantidad proporcionalmente defraudada en relación con la cuota debida. Lo que demuestra, una vez más, que el límite estático de punibilidad no guarda relación con el injusto del hecho.

4. Especial consideración merece la determinación de los criterios para *deslindar el injusto penal y el ilícito administrativo*. Es claro que en esta tarea es insuficiente un mero criterio formal de distinción como el que establece que delito es aquella infracción definida en un tipo de la parte especial del Código Penal y cuya sanción corresponde a los órganos judiciales del orden penal e infracción administrativa la que se tipifica como tal en la Ley y cuya sanción corresponde a la Administración en ejercicio de su potestad disciplinaria. Este criterio es el utilizado en el artículo 10 del Código Penal, cuando dispone que «Son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas e imprudentes penadas por la ley». Y también el empleado en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor «son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes». También participa de una naturaleza meramente formal la afirmación de que el ilícito penal y el administrativo se diferencian en la *naturaleza de la sanción* que llevan aparejada. Así, conforme al artículo 25.3 de la Constitución, la Administración no podrá imponer sanciones que impliquen privación de libertad, y la infracción administrativa sólo es sancionable mediante la *multa administrativa* ¹³. Pero este criterio no aclara todavía por qué razón un hecho es sancionado con pena privativa de libertad.

La delimitación debe hacerse, pues, con arreglo a *criterios materiales*. Desde esta perspectiva debemos dar respuesta a la pregunta siguiente: ¿en qué casos de comportamiento antijurídico el legislador debe asociar a la infracción normativa una pena criminal en lugar de una sanción administrativa? Pues, la infracción administrativa es, como el delito, una acción típica, antijurídica y reprochable. Y en ambos casos existe una lesión de un bien jurídico (así, son bienes dignos de tutela la ordenada actividad administrativa, la seguridad general del tráfico, deberes del ciudadano frente a la Administración, etc.) y una contravención de la norma, esto es, *un injusto*. Pero partiendo de la idea de que *no todo injusto es penado* sino sólo el «*injusto penal*», el principio de subsidiariedad en la protección penal comporta que la pena criminal sólo debe asociarse como consecuencia a hechos de *especial dañosidad social*. Así, el injusto penal es una *forma cualificada de injusto* por el especial merecimiento de pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor de resultado), bien por la mayor reprobabilidad de la modalidad de acción (desvalor de acción).

Desde este punto de vista, existe una primera diferenciación entre el delito fiscal y la infracción tributaria. A diferencia del delito que es todo caso doloso, al no sancionarse la imprudencia en el Código Penal, «*las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia*». Por lo tanto, cuando la elusión del pago del tributo se debe a un comportamiento negligente queda claro que en este caso se excluye el *ius puniendi* del Estado, quedando en manos de la Administración la posibilidad de sanción disciplinaria cuando a ello hubiere lugar. Pero cuando el comportamiento sea debido a dolo del autor, la diferencia entre ilícito penal y administrativo debe obtenerse de la configuración del tipo objetivo de la infracción. Por ello, criterios tales como el de la constatación de un ánimo defraudatorio no tienen más importancia que la de eliminar la imprudencia, pero es insuficiente para distinguir ilícito penal y administrativo.

Compartiendo el ilícito penal y el administrativo la idea de constituir infracciones de la norma tributaria, y más ampliamente del orden jurídico, la subsunción del hecho en el tipo penal requiere elementos adicionales de injusto que justifiquen el recurso a la pena. Y sentado que desde un punto de vista institucional presenta escasa relevancia la cantidad defraudada –valorado el hecho individual–, creemos que el fundamento del injusto penal debe encontrarse en el *desvalor de acción*, en el plan del autor y la energía criminal aplicada en la defraudación, lo que pondrá de manifiesto una especial reprochabilidad del comportamiento. *Lo esencial pues es comprobar que en la elusión del pago se han utilizado medios fraudulentos, fundamentalmente anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de documentos falsos, la interposición de personas, o la simulación negocial (cfr. art. 19 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre 14).* En todos estos casos, además del perjuicio, existe un comportamiento fraudulento especialmente disvalioso. Y en ningún caso el delito fiscal puede requerir menores exigencias en la descripción de la acción que la infracción administrativa grave.

De alguna manera las tendencias del legislador discurren en este sentido. Toda vez que hemos establecido que el delito fiscal es una infracción administrativa cualificada, que denota un plus de injusto, es claro que no caben saltos desde la infracción leve al delito. Por ello es importante tomar en consideración la infracción administrativa más grave, que es la que razonablemente precede en la escala jerárquica al delito. Pues bien, tomando la licencia de hacer referencia a un borrador de Anteproyecto de la Ley General Tributaria, de fecha 28 de febrero de 2003, en él la gravedad de la infracción que genera perjuicio económico se determina en función de haber existido ocultación, utilización de facturas falsas o anomalías contables, considerándose muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de estas circunstancias la infracción es considerada leve. Una simple deducción lógica nos llevaría a poder afirmar que, al menos, *el delito fiscal requiere un comportamiento de ocultación de la situación económica, sin que baste, en consecuencia, la mera elusión del pago de un tributo. En la sofisticación del fraude reside el mayor desvalor de acción en el delito fiscal.*

La jurisprudencia contencioso-administrativa tiene ya un consolidado criterio –cfr. SS. 7 y 26 de julio 1997, 9 de diciembre de 1997, 17 de mayo de 1999, 2 de diciembre de 2000, 7 de abril de 2001, 16 de julio de 2002, 23 de septiembre de 2002, entre otras– acerca de que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, *con completa proscripción de sanciones por el mero resultado*. Y no es suficiente para entender realizado el tipo del delito fiscal, en una perspectiva meramente subjetiva, que ese resultado sea imputable a dolo del autor, pues el tipo penal debe obtener la necesaria restricción de su alcance en el propio tipo objetivo.

5. A partir de estos presupuestos puede reflexionarse también sobre el fundamento y legitimación de la punición en el caso del *delito contable tributario*, que se sanciona como delito de peligro concreto, y más concretamente, como tentativa del delito fiscal de lesión. Tanto en el delito contable tributario, como en el delito fiscal, la acción (desvalor de acción) consiste en ocultar a la Administración tributaria la situación económica del contribuyente, que se describe especialmente en el tipo del artículo 310 del Código Penal como anomalía contable.

La tipificación del delito contable tributario como delito de peligro corrobora la tesis que mantenemos de que el delito fiscal de lesión no consiste sólo en la elusión del pago de un tributo, sino que adicionalmente requiere el tipo objetivo una determinada modalidad de acción consistente en la simulación u ocultación. De lo contrario, se exigirían menos requisitos para la tentativa del delito de lesión (para la que se requiere un peligro concreto de lesión) que para la tipificación expresa del delito contable, que también consiste en el peligro concreto de lesión.

En el reciente informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de reforma del Código Penal ¹⁵, frente a la elevada sanción proyectada para este ilícito, se alerta de la naturaleza de esta infracción precisamente para establecer la debida proporcionalidad con el delito fiscal. Así, se lee en dicho dictamen que «En este apartado quizá debe llamarse la atención sobre la *severidad que resulta de sancionar el delito contable con una pena de prisión de cinco a siete meses* (art. 310), en sustitución de la pena de arresto de fin de semana, pues esta infracción, por su proximidad a la infracción administrativa –repárese en que el mero incumplimiento de deberes contables se concibe en la Ley General Tributaria como infracción administrativa *simple*– y tratarse de un mero acto preparatorio del delito fiscal (así lo ha entendido la jurisprudencia, STS de 31 de octubre de 1992, de 10 de octubre de 2001), supone anticipar la tutela penal a la fase de preparación de un delito patrimonial. Siendo excepcional ya la punición de los meros actos preparatorios, lo es aún más cuando trata de prevenirse un delito de naturaleza socioeconómica, alejado de la referencia central del Derecho penal que es la lesión de bienes individuales. Además, y sobre ello debe llamarse la atención, *la pena del acto preparatorio se solaparía con la pena de la tentativa del delito fiscal*, y ello supone una grave desproporción. Por ello deberían buscarse otras alternativas penológicas que sustituyan a la pena de arresto de fin de semana de forma que, al menos, no agrave la consecuencia penológica actual».

6. También demuestra la identidad estructural del delito fiscal y la infracción administrativa la circunstancia de que por debajo del límite de punibilidad la infracción se sanciona administrativamente. La jurisprudencia, a partir de las SS. 19 de abril de 1997 y 4 de julio de 1997, ha declarado a propósito del fraude de subvenciones del artículo 308 del Código Penal que «el sistema mixto de sanciones administrativas penales, constituye un régimen especial que excluye, por lo tanto, el general de la estafa, sin determinar una impunidad absoluta, sino estableciendo una modalidad sancionatoria específica para ilicitudes menores». En este caso, en el que no puede dudarse la identidad del delito de fraude de subvenciones con el delito de estafa, el legislador ha renunciado a tipificar penalmente las acciones de fraude que no conlleven un determinado resultado económico, pero a diferencia del delito fiscal del artículo 305, es precisamente la existencia de un desplazamiento patrimonial a favor del sujeto activo del delito lo que determina que aquí sí podamos considerar la existencia de una lesión en concreto, que incluso por debajo del límite de punibilidad puede fundamentar un injusto penal. Sin embargo, el legislador penal ha limitado la reacción a ilícitos que producen determinados resultados de perjuicio.

Por lo tanto, sería un contrasentido estimar un delito fiscal por la mera elusión del pago de un tributo –sin requisitos adicionales en cuanto a la acción– que conlleve una defraudación superior al límite de punibilidad, esto es, interpretar el tipo penal en el sentido de un delito sin engaño y sin lesión concreta, pues supondría estimar realizado el tipo del delito fiscal con un nivel de exigencias

típicas muy por debajo del fraude de subvenciones, sin justificación razonable, a pesar de que en el primer caso no se ha producido un desplazamiento patrimonial de la Administración a favor del autor –fuera del caso de la devolución indebida–, por lo que el hecho se presenta probablemente con menor contenido de ilicitud que el delito del artículo 308 del Código Penal.

SEGUNDA CONCLUSIÓN: *el fundamento del injusto del delito fiscal no puede situarse sólo en el desvalor del resultado, porque el hecho individualmente considerado no se presenta con suficiente grado de lesividad concreta como para fundamentar el injusto penal, toda vez que el límite objetivo de punibilidad empleado por el legislador penal obedece a razones de política criminal pero no guarda relación con el grado de lesión del bien jurídico. Por el contrario, el delito fiscal se fundamenta en la gravedad del plan del autor desde el punto de vista del desvalor de acción, requiriéndose en el tipo objetivo un comportamiento del autor que suponga simulación u ocultación de la situación económica del contribuyente.*

III

TERCERA CUESTIÓN. ¿IMPORTAN EN EL DELITO FISCAL LAS POSIBILIDADES DE AUTOPROTECCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

En el ámbito del Derecho penal económico y el Derecho penal sobre el medio ambiente existe una clara tendencia criminalizadora ¹⁶. En cualquier caso, ello no debe hacer olvidar la función de la pena como *ultima ratio* para la solución de los problemas sociales. Ello quiere decir que sólo deberá intervenir el Derecho penal cuando lo exija la *mayor necesidad de protección* partiendo de la base que el delito sólo se distingue de las infracciones del Derecho civil y administrativo desde un punto de vista meramente *cuantitativo*, como se ha expuesto ¹⁷. En consecuencia, incidiendo el principio de intervención mínima no sólo en la fase de la conminación penal sino señaladamente en la aplicativa del derecho, corresponderá al intérprete la tarea de formular las oportunas correcciones de la apariencia que resulta de la literalidad de la norma; debiendo delimitarse con claridad cuál es el ámbito de protección de la norma penal, relegando al Derecho extrapenal la tutela de las situaciones jurídicas que quedan fuera del ámbito de la ley penal. Así por ejemplo, la ordenación del territorio recibe cumplida protección del Derecho urbanístico a través de su sistema de infracciones y sanciones, debiendo solucionarse el conflicto social por medio de las normas penales contenidas en los artículos 319 y 320 del Código Penal sólo cuando la conducta del agente presente un alto grado de reprobabilidad, haciéndose valer, en otro caso, la función secundaria y auxiliar del Derecho penal en el ámbito urbanístico ¹⁸. O por ejemplo, la función de protección del delito de estafa debe alcanzar sólo a aquellos supuestos en los que la víctima no disponga de suficientes mecanismos de autoprotección, o cuando no le sea exigible el recurso a ello, excluyéndose la intervención del Derecho penal en aquellos casos en que puede reclamarse una mínima diligencia de la víctima para evitar el engaño (*cfr.* la reciente STS 14 de marzo de 2003).

En función de las consideraciones precedentes, puede afirmarse que el Derecho penal es una disciplina que concurre con otras –complementándose entre sí– a la tarea de garantizar el orden jurídico-tributario, en cuanto el bien protegido es unitario, sólo que susceptible de ataques de distinta gravedad, por lo que la pena es el medio de reacción frente a comportamientos de especial lesividad social. Y en esta ponderación debe reflexionarse sobre una cuestión aún no aclarada suficientemente por la doctrina y la jurisprudencia, pero dogmáticamente clara respecto de otros ilícitos penales que estructuralmente se asemejan al delito fiscal, como el delito patrimonial de estafa: la cuestión de cómo deben interpretarse en la determinación del alcance del tipo penal las posibilidades de autotutela de la Administración tributaria.

Si quiere realmente reservarse al Derecho penal el atributo de *ultima ratio*, en este punto, debemos entender que se complementan el delito fiscal y la infracción tributaria. El Derecho administrativo sancionador se aplica a situaciones en las que puede la propia Administración autotutelarse. En otro caso, es preciso el recurso a la Justicia penal. Éste es un criterio válido para delimitar el ilícito penal del ilícito administrativo. Como hemos expuesto, no basta una delimitación meramente cuantitativa del resultado de perjuicio, porque el límite cuantitativo establecido por la ley penal no es suficiente para fundamentar un injusto cualificado. Existe entre ambos ilícitos una diferenciación cualitativa, que requiere un plan del autor dirigido a la ocultación a la Administración y la obstrucción de su actuación inspectora.

Como es conocido, el Derecho tributario atribuye a la Administración importantes posibilidades de autotutela. Así, conforme al discutido principio de calificación, establecido en los artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria, los negocios de los particulares pueden ser interpretados por la Administración de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, con independencia de la forma o denominación dadas por las partes. Cuando esta calificación es posible porque la Administración ha conocido efectivamente del negocio jurídico por estar a la vista, entonces no puede alegarse que la elusión del impuesto sea fraudulenta en el sentido de la norma penal. Parece claro que no es razonable penar por delito fiscal a quien ha expuesto a la Administración su situación patrimonial real, pero ha omitido el ingreso del impuesto debido, aunque ello sea debido a una forma dada al negocio jurídico que no coincide con la que con preferente criterio corresponde realizar a la Administración. Cuando decimos que el delito fiscal puede realizarse por omisión, evidentemente no queremos decir que el tipo sancione meramente el no pagar. Lo relevante es realmente no pagar ocultando a la Administración la situación económica real, y la mera omisión de la declaración tributaria o la omisión del pago no aclara todavía nada sobre si se ha simulado o no la situación patrimonial del sujeto, y en consecuencia, sobre si concurre el desvalor de acción que requiere el tipo del artículo 305 del Código Penal.

Y de acuerdo con este principio que venimos exponiendo, sin ocultación, la Administración puede autotutelarse sin necesidad de recurrir a la justicia penal. No sería razonable imputar un delito fiscal al sujeto que elude el pago del impuesto cuando la Administración posea los datos fiscales necesarios para practicar la liquidación. En ese caso falta en el comportamiento omisivo el suficiente contenido de injusto. Y lo mismo sucede cuando la Administración ha tenido acceso al negocio o a la actividad realizada por el contribuyente aunque no estime correcta la configuración negocial dada

por las partes en operaciones que está a la vista. Como veremos a continuación, esta idea tiene especial relevancia para determinar el límite del tipo penal y el tratamiento penal que debe darse a los supuestos de fraude de ley.

Baste ahora con concluir que podemos extender el principio victidogmático también al campo del delito fiscal, en el sentido de que no hay *necesidad de pena* cuando la prevención de la lesión del bien jurídico está en manos de su titular (o a quien legítimamente corresponde la tutela de sus intereses). Se concibe de este modo el principio de subsidiariedad y proporcionalidad, la *ultima ratio* de la protección de bienes jurídicos, sobre la base de que el Derecho penal cubre los espacios a que conduce la imposible autoprotección de la víctima. Como ha puesto de manifiesto RUSCONI, al margen del contenido esencial del principio de intervención mínima de renuncia a la protección penal cuando existan estrategias de solución del conflicto menos violentas, el contenido del principio de mínima intervención puede tener –adicionalmente– el sentido de no estar legitimado el Derecho penal desde el punto de vista de ciertos presupuestos sociales, como, por ejemplo, cuando la víctima no desea, no merece o *no necesita protección alguna* ¹⁹. Por ello, en la determinación del alcance del delito fiscal el intérprete tiene que contar con las posibilidades de protección que posee la Administración en la medida en que el principio de necesidad de la intervención tiene que ver con este aspecto.

TERCERA CONCLUSIÓN: *no hay necesidad de pena cuando la prevención de la lesión del bien jurídico está en manos de la Administración tributaria, lo que tiene lugar en todos aquellos casos en los que, a pesar de haber realizado una actividad anómala con elusión del pago del tributo, el sujeto ha desarrollado un comportamiento sin ocultación de la situación patrimonial real que no impide a la Administración tributaria conocer la existencia de un hecho imponible y ejercer sus normales facultades de control* ²⁰.

IV

CUARTA CUESTIÓN. ¿QUÉ RELEVANCIA TIENE LA CALIFICACIÓN DE UN SUPUESTO COMO FRAUDE DE LEY Y SU DELIMITACIÓN CON LA SIMULACIÓN?

Dejando sentado que el delito fiscal requiere en su formulación típica la ocultación de la situación económica, porque en otro caso la Administración puede ejercitar sus facultades de autotutela, resulta necesario en la determinación del ámbito de lo punible distinguir entre negocios que, aun elusivos del pago de un tributo, están a la vista, de aquellos negocios que simulan u ocultan la realidad con la consiguiente menor tributación.

1. En esta materia son necesarias varias operaciones intelectuales de gran importancia. Primero, calificar jurídicamente el supuesto de hecho, a los efectos de determinar si nos encontramos ante un caso de economía de opción, fraude de ley o simulación, supuesto que tiene efectos jurídicos dis-

tintos. En segundo lugar, determinar en qué casos el hecho es ilícito y cuándo el hecho, a pesar de que conlleve una elusión del pago de un tributo, no constituye un injusto en sentido técnico. Y en tercer lugar, determinar qué relevancia tiene en la interpretación del delito fiscal la calificación del supuesto de una u otra de las formas indicadas.

Desde luego que la posición más simplista, pero por ello la menos fundamentada, es la que afirma la autonomía del delito fiscal y renuncia a conceder relevancia a toda clasificación. Así por ejemplo, una sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 31 de julio de 2000, consideró, a pesar de reconocer que la Ley General Tributaria no conceptúa el fraude de ley como infracción tributaria, que, sin embargo, ello «*es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal*». Esta sentencia no distingue conceptualmente la *elusión fiscal* y la *evasión fiscal*, y no tiene en cuenta que la elusión no siempre es ilícita, como cuando el sujeto organiza sus negocios de tal forma que satisface en concepto de impuesto una cantidad menor que la que satisfaría de organizar el negocio de otra manera, cuando aquella organización está admitida por la ley. Por tanto, una cosa es evitar impuestos, otra diferente evadirlos. Otra comprensión ampliaría indebidamente el alcance del tipo del delito fiscal. Además, la pretendida autonomía científica del Derecho penal no permite obviar una discusión que pertenece propiamente a la teoría general del Derecho, como la calificación del negocio, determinar si el negocio en fraude de ley es un negocio ilícito y si supone un procedimiento de aplicación analógica de la norma, y qué efectos jurídicos conlleva.

2. En cuanto a la calificación del supuesto de hecho, se observa gran confusión en la jurisprudencia. Unas veces se califica de economía de opción negocios que en otro caso son calificados de fraudulentos. Y lo que es peor aún, en casos análogos, en ocasiones la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo llega a una calificación distinta que la Sala de lo Penal, con la consecuencia de que lo que es considerado por una Sala economía lícita de opción puede ser calificado como negocio simulado constitutivo de delito fiscal por la Sala Segunda. En este ámbito debe reforzarse el principio armonizador que da sentido a este trabajo. Veámos algunos ejemplos de lo dicho.

a) Se han considerado casos de *economía de opción* los siguientes:

- Caso de los bonos austriacos: La *STSJ de Navarra 16 de abril de 2001* y cuyas conclusiones no se comparten en sentencia del mismo Tribunal de 9 de enero de 2002, declaró que en el supuesto de autos –posibilidad de computar, en el IRPF, disminuciones patrimoniales por la enajenación de bonos austriacos que compensaban un incremento patrimonial irregular por la venta de un inmueble– no concurren los requisitos exigidos por el artículo 24 de la Ley General Tributaria para que se pueda apreciar fraude de ley en la conducta de la recurrente, pues concurre un supuesto de lícita economía de opción o economía fiscal, en la medida en que se ha limitado a optar legítimamente, de entre las diversas posibilidades que le ofrecía la legislación fiscal vigente en el momento en que realizó las inversiones, por una que le resultaba menos gravosa, realizando para ello actos o negocios completamente normales y típicos, y sin abuso ninguno del Derecho ²¹.

- Caso de la disolución del régimen económico-matrimonial con fines de elusión del impuesto de plusvalía: La *STS 3.ª 30 de marzo de 1999 (Sr. Gota Losada)* considera que no existe *fraus legis*, sino simple economía de opción, en un caso en que la disolución del régimen económico-matrimonial de gananciales y adjudicación de los bienes gananciales en el instante anterior a la enajenación de los terrenos, lo que hacía que comenzara un nuevo período impositivo desde la disolución, estando exento del pago del impuesto el incremento de valor de los terrenos anteriores al acuerdo de disolución, permitió a los cónyuges eludir el pago del impuesto municipal de incremento del valor de los terrenos. Declara la Sala que, de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales [art. 106.2.a)] declara exentas del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos las adjudicaciones de los bienes gananciales, de modo que el recurrente, no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable *ope legis*, aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios –exención, en lugar de no sujeción–, se haya producido la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a un tercero, por el recurrente de los terrenos que se le habían adjudicado.
 - Caso del préstamo sin interés: la *STS 3.ª de 28 de septiembre de 2002 (ponente Sr. Mateo Díaz)*, con cita de la precedente de 8 de junio de 2002, considera economía de opción y consiguientemente arbitraria la calificación de la Administración tributaria del negocio como donación onerosa, afirmando la realidad de un préstamo sin interés alguno y por plazo de 75 años ajustado escrupulosamente a la normativa civil aplicable.
- b) El caso de los bonos austriacos ha sido considerado como caso de fraude de ley en la *STSJ de Navarra de 9 de enero de 2002* con el siguiente argumento: «pese al uso de formas contractuales normales, usuales, pese a haberse realizado contratos típicos, la concreta forma en que se ha procedido a la realización de los concretos actos de disposición patrimonial realizados, lleva a entender que el propósito exclusivo que ha animado al sujeto pasivo en el presente caso ha sido el conseguir un beneficio fiscal, que no se habría producido de no efectuar la rocambolesca y meditada forma de conseguir una disminución patrimonial que no se genera, sino a través de la conjunción de dos normas, el Convenio de doble imposición hispano-austriaco, que impide el gravamen de los interés abonados por la República de Austria y la ulterior compensación de la disminución patrimonial, aspecto este exclusivamente respecto al que es de aplicación el ordenamiento interno. No puede encontrarse otra explicación al *modus operandi* del sujeto pasivo, sino el entender que se ha buscado consciente y deliberadamente la elusión de las normas fiscales sobre tributación de los incrementos patrimoniales habidos por la venta del solar».

- c) Se ha considerado negocio simulado constitutivo de delito fiscal el caso Kepro: la STS 2.^a 15 de julio de 2002 (ponente Sr. Andrés Ibáñez) aborda un caso en el que las partes tienen como objetivo la transmisión de determinados bienes inmuebles, y que la fórmula jurídica acostumbrada es la compraventa. En su lugar, y con el fin de eludir el pago del impuesto de Transmisiones Patrimoniales se utiliza una fórmula jurídica anómala o insólita (una operación de ampliación de capital, suscripción de acciones y ejercicio del derecho de separación del socio amortizando el capital de las acciones mediante la entrega a sus titulares de los bienes inmuebles).

Esta sentencia en realidad no distingue entre simulación y fraude de ley. En ella se dice que *«Algo distinto ocurre en los casos de la simulación y del 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 –aquí se trata de la 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 asimismo 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».*

3. De los casos expuestos se pone de manifiesto que existen serias dudas acerca de los elementos que caracterizan la economía de opción y su deslinde con el fraude de ley, y ésta a su vez con la simulación. En un intento de clarificar esta situación podemos decir lo siguiente:

- a) No es dudoso el caso de la *economía de opción expresa*, cuando es la propia ley la que de manera explícita concede al contribuyente la opción por una u otra forma negocial.
- b) Junto a esta clase de economía de opción existen *economías de opción tácitas*, según denominación del profesor ALBIÑANA, que son auténticos casos de incoherencia legal, en la medida en que el contribuyente puede configurar su negocio de forma técnicamente correcta y acomodada a la ley para obtener un ahorro fiscal o menor coste tributario, pero sin que la ley haya autorizado de modo explícito este proceder. Se trata de economías de opción no deseadas, sobre las cuales dijo el Tribunal Constitucional en una conocida sentencia, la STC 46/2000, de 17 de febrero, dijo el Tribunal que el legislador puede *«limitar el margen de actuación de los sujetos pasivos cuyas conductas fuesen derechamente a la búsqueda de "economías de opción" elusivas del deber constitucional de contribuir todos al sostenimiento de los gastos públicos»*. Un claro ejemplo de norma antielusiva se produjo con la Ley 48/1985 que modificó el artículo 12.2 de la Ley 44/1978, con la finalidad de evitar que el régimen de transparencia fiscal fuera utilizado en la práctica para imputar pérdidas a los socios, soslayando así la finalidad del régimen de transparencia fiscal de evitar la interposición de sociedades instrumentales eludiendo el Impuesto sobre la Renta.

- c) *El fraude de ley* es discutido en su concepto y naturaleza. Para calificar un negocio como fraude de ley es preciso que se den los siguientes elementos: a) que se elijan formas jurídicas insólitas e impropias teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes; b) que el resultado económico que las partes obtengan sea sustancialmente el mismo si hubieran revestido su actuación conforme a las fórmulas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido, y c) que como resultado de todo ello se deriven unas ventajas económicas, consistentes en una menor tributación.

Por tanto, es elemento que caracteriza el fraude de ley la *anomalía en relación con el fin perseguido por las partes*. El Anteproyecto de LGT –art. 15– se refiere a este elemento como requisito del abuso en la aplicación de la norma tributaria (denominación con la que rebautiza al fraude de ley tributaria), exigiendo actos o negocios «que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido». Y es precisamente la anomalía del negocio la que: a) permite distinguir la economía de opción del fraude de ley; b) como elemento del fraude de ley no es circunstancia que convierta en todo caso el supuesto en simulación.

Si ello es así, puede observarse que alguna de las sentencias citadas no contiene una doctrina correcta. Así, la STSJ de Navarra de 9 de enero de 2002, se equivoca en la calificación del supuesto como fraude de ley, pues cuando la elusión fiscal tiene lugar mediante la realización de *negocios típicos*, como en el caso de los bonos austriacos, queda excluida la institución del fraude de ley, aunque subjetivamente haya animado a las partes como fin principal la búsqueda de una menor tributación.

De otro lado, y en cuanto supuso la apreciación de un delito fiscal tiene mayor entidad, no puede considerarse válido el argumento de la STS 2.^a 15 de julio de 2002 –caso Kepro– para calificar el negocio como simulado, pues *la anomalía del negocio jurídico lleva de suyo que el fin realmente perseguido por las partes no es el del negocio anómalo, sino el del negocio típico eludido*, luego no puede verse en toda anomalía del negocio un supuesto de simulación. La tesis principal de la sentencia citada para fundamentar la simulación es la ausencia de proyecto empresarial real en las sociedades constituidas, que lo fueron sólo como sociedades interpuestas para la adquisición de terrenos. Si así fuera, en todo caso de fraude de ley, caracterizado por la anomalía del negocio, debe verse un delito fiscal.

En cuanto a su naturaleza, el negocio en fraude de ley no es un negocio ilícito, sino tan sólo un negocio que conduce a resultados *injustos*, a pesar de que la STS de 15 de julio citada se refiere a esa difusa naturaleza de la ilicitud atípica. Y desde luego el negocio fraude en ley no puede dar lugar a responsabilidad penal por delito fiscal. En la ley vigente existe un poderoso argumento para sostener esta última afirmación. Si se tiene en cuenta que la protección penal de la Hacienda Pública es *secundaria*, el delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento administrativo antes de su criminalización²². El fraude a la ley tributaria no constituye infracción administrativa de acuerdo con las valoraciones del legislador extrapenal (art. 24 LGT), y no puede dar lugar en ningún caso a delito fiscal.

Es cierto que en el Anteproyecto de Ley General Tributaria a que hemos aludido más arriba se introduce algún elemento que enturbia este panorama. En efecto, la letra d) del apartado 1 del artículo 185 del texto proyectado considera infracción tributaria el abuso en la aplicación de la norma «cuando las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio». Esta exigencia, de consolidarse, nos llevaría a un callejón sin salida: ¿es razonable sancionar un comportamiento por la mera intención?, ¿en qué consiste el ánimo defraudatorio supuesto que el abuso de la norma jurídica conlleva el ánimo de obtener un ahorro según el artículo 15 del Anteproyecto? Pues parece que el ánimo defraudatorio debe consistir en algo diferente del ahorro fiscal, pues en otro caso todo abuso de la norma jurídica sería sancionable. Por ello, fuera de los casos de simulación con ocultación –que es un supuesto distinto del fraude de ley– es imposible explicar el ánimo defraudatorio.

Pero la mayor objeción del texto proyectado deriva de construir una infracción administrativa sobre un comportamiento cuya ilicitud no está fuera de duda en la teoría general del Derecho. Por el contrario creemos que en caso de fraude de ley no se contraviene el mandato de una norma, sino que se evita mediante artificios la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato. *Sin infracción de la norma de determinación no existe posibilidad de injusto penal*. Porque en el caso del fraude de ley no se ha realizado el hecho imponible, se ha eludido su realización. Por tanto, no ha surgido la obligación tributaria asociada al hecho imponible eludido ²³. Por ello, la infracción tributaria, y el delito fiscal, se reduce a los casos en que se ha realizado el hecho imponible, ha surgido la obligación tributaria y se ha eludido el pago del impuesto ²⁴.

Además, tomando como presupuesto que en el fraude de ley no se ha realizado el supuesto de hecho de la norma eludida, la aplicación de la norma defraudada comporta un procedimiento de aplicación analógica al hecho equivalente efectivamente realizado por las partes ²⁵. Y, como es sabido, no cabe la aplicación analógica *in peius* de las normas penales (cfr. STC de 27 de junio de 1984). Por tanto, la extensión de la norma defraudada –en nuestro caso la norma que sirve de complemento al tipo penal– para declarar punible una conducta no descrita en ella, sino otra diferente –precisamente el comportamiento elusivo de la norma– comporta una aplicación analógica prohibida por el principio de legalidad penal.

- d) En los casos de *simulación* se oculta la realidad patrimonial o el negocio realmente realizado mediante la exposición de una realidad jurídica meramente formal. Con frecuencia esta simulación consiste en la interposición de personas. Como declara la STS 2.ª 20 de mayo de 1996 (ponente Sr. Bacigalupo Zapater) –caso Beltrán de Caralt–, con cita de la precedente STS de 24 de julio de 1989, «la jurisprudencia de esta Sala ha venido reconociendo que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no puede prevalecer sobre la *realidad económica* que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden "correr el velo" tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social». Y en esa necesidad de levantar el velo reside el mayor desvalor de acción de la simulación subjetiva.

La simulación subjetiva mediante la interposición de persona es considerada circunstancia agravante en el artículo 305 del Código Penal. Es dudoso que merezca mayor reproche el empleo de determinados medios en delitos que consisten precisamente en la defraudación. Así, no parece que sea más grave valerse de persona interpuesta que de un documento falsificado o de una anomalía contable. En los delitos de medios legalmente determinados el legislador no se detiene en la clase de medios sino sólo cuando representen un mayor desvalor de acción (por ejemplo, abuso de confianza, del crédito empresarial), o comportan un mayor desvalor del resultado (mayor riesgo de lesión, resultado de especial gravedad). Pero la utilización de un concreto mecanismo defraudatorio que persiga precisamente dificultar el control de la Hacienda Pública va de suyo en el ilícito fiscal, conforme a la tesis que se viene utilizando.

CUARTA CONCLUSIÓN: *en la determinación del alcance del delito fiscal en relación con negocios jurídicos anómalos es preciso distinguir entre economía de opción, fraude de ley y negocio simulado, considerando punible el supuesto sólo en el caso de que se haya ocultado la realidad económica mediante una realidad jurídica aparente o formal. En otro caso, el fin de protección de la norma del delito fiscal no comprende los casos de mera economía de opción, incluso tácita, ni de fraude de ley, aunque conlleve un abuso de la norma jurídica.*

V

QUINTA CUESTIÓN. ¿ES CIERTAMENTE EL DELITO FISCAL UN DELITO ESPECIAL?

1. Entre las cuestiones aparentemente pacíficas acerca del delito fiscal, la doctrina y la jurisprudencia había obtenido alto grado de consenso acerca de calificar el delito fiscal como delito especial. Así, se dice con frecuencia que el delito fiscal es un delito especial porque sólo puede ser realizado por quienes, según las leyes tributarias, resulten obligados a cumplir determinadas obligaciones tributarias. Pero también esto es discutido, no tanto por atribuir al ilícito fiscal esa naturaleza jurídica como delito especial, sino por la equiparación entre delito especial y delito de infracción de deber, que impide en la práctica la responsabilidad como autor del *extraneus* (por ejemplo, asesor fiscal) a pesar de haber contribuido decisivamente a la defraudación tributaria. La jurisprudencia más moderna ha declarado de este modo que el delito fiscal es un delito especial (SSTS 24 de febrero de 1993, 20 de mayo de 1996, 26 de julio de 1999, 18 de diciembre de 2000, 16 de febrero de 2001, entre otras), aunque, como decimos, le atribuye las consecuencias de los delitos de infracción del deber, dando por supuesto que todos los delitos que requieren un especial elemento de la autoría son delitos de infracción del deber.

La actual realidad criminológica pone de manifiesto que a menudo la defraudación fiscal es el resultado de operaciones de ingeniería sólo planificadas por asesores cualificados, incluso sin intervención del obligado tributario. Hasta ahora el asesor fiscal sólo ha sido declarado partícipe en

el delito de otro –el obligado tributario–, pues se ha considerado que sólo el sujeto cualificado puede ser considerado autor en sentido estricto. Esta solución jurisprudencial puede conducir a dos consecuencias inaceptables:

- a) Conforme a la teoría de la accesoriadad de la participación, no es posible hacer responsable penalmente al partícipe cuando el autor principal ha realizado un hecho atípico, como sucede en el caso de que obrase con un error invencible de tipo. Por ello, en los casos en los que la elusión del pago del impuesto ha sido posible porque el asesor ha inducido al obligado tributario a un error, entonces el perjuicio económico no es imputable tampoco al tercero que tuvo el dominio de la situación.
- b) Incluso en los casos en los que el obligado es responsable, a pesar de haber tenido una decidida contribución el partícipe (asesor fiscal), el Tribunal Supremo ha considerado que la responsabilidad del partícipe debe ser atenuada. Así, de acuerdo con la jurisprudencia la pena correspondiente al *extraneus* –en nuestro caso, asesor fiscal– debe siempre ser atenuada. El argumento es el siguiente: si en los delitos especiales impropios hay para todos los extraños una atenuación en cuanto los partícipes no responden por el delito agravado del *intraneus*, sino por el delito común, parece justo que lo mismo rija para los delitos especiales propios. Pues, el mismo motivo que en los impropios lleva a una atenuación del extraño, a saber, el de que éste no infringe, como lo hace el autor directo *intraneus*, un deber especial, sigue teniendo plena vigencia en los propios. Por ello, cuando la pena prevista para determinados partícipes es la misma que para el autor (como acontece en nuestro art. 28 del CP) la doctrina más moderna y la jurisprudencia (SSTS 12 de febrero y 21 de marzo de 1992, 18 de enero y 2 de febrero de 1994), aunque no se dispone en nuestro derecho de una regla análoga a la del parágrafo 28 I. del StGB alemán, considera necesaria una atenuación de la pena para el *extraneus* partícipe en un delito especial propio que la jurisprudencia ha asumido mediante la aplicación análoga del artículo 65 del Código Penal o mediante la aplicación de la atenuante análoga del artículo 21.6 del Código Penal. Por tanto, si las características personales especiales que fundamentan la punibilidad del autor no concurren en el partícipe, el castigo de éste deberá atenuarse siempre.

2. A pesar de la anterior doctrina puede discutirse que en efecto el delito fiscal sea un delito especial de infracción de deber. Y ello tiene especial trascendencia para determinar el alcance de la responsabilidad penal del asesor fiscal.

Debe tenerse en cuenta, en primer término, que la moderna doctrina niega que todos los delitos especiales sean delitos de infracción de deber, admitiendo *delitos especiales de dominio*²⁶. Por tanto, existen delitos que contienen elementos objetivos de autoría que pueden ser realizados por un *extraneus* en lugar del primeramente obligado cuando ha asumido una posición idéntica a la que éste tenía con relación al bien jurídico.

Se trata de una evolución de la teoría de la autoría, conforme a la cual, frente a un concepto formal derivado del estatus del autor de que se trate, la autoría debe determinarse con arreglo a criterios materiales, siendo relevante a estos efectos determinar *si el extraneus se encuentra con el bien jurídico en una relación idéntica respecto de la que tenía el intraneus*. Lo decisivo es, por tanto, que el actuante en lugar de otro hubiera accedido al *dominio social típico* del delito especial correspondiente ²⁷. Y en el caso que nos ocupa, en el delito fiscal, aunque es un delito especial, *el elemento objetivo de la autoría no es personalísimo*, y cabe su delegación, el acceso a la posición del obligado tributario con relación al bien jurídico por parte de terceros.

No queda excluido, pues, que en determinadas ocasiones el *extraneus*, en nuestro caso el asesor fiscal, pueda ser considerado *autor*, cuando no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el asesor el dominio del hecho, bien por virtud del instituto de la representación, bien cuando acceda al dominio fácticamente. Así:

- a) Cuando el obligado tributario encarga a un *extraneus* el cumplimiento de la obligación tributaria por medio de un negocio jurídico de representación resulta de aplicación el artículo 31 del Código Penal. Como es sabido, este precepto trata de dar soluciones al problema de la autoría cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante, de modo que «el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una *persona jurídica*, o en nombre o representación legal o voluntaria de *otro*, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre» ²⁸. La cuestión de la «actuación en nombre de otro» trata precisamente de dar soluciones al problema de la autoría cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante, produciéndose una transmisión jurídica de la posición de deber.
- b) Al margen de los casos en los que el asesor actúa en representación del obligado tributario, son imaginables supuestos en los que el obligado tributario sea engañado por el asesor en cuanto a la corrección de su declaración tributaria, llevándole a que, por error, eluda el pago de un tributo.

Debemos entender que la producción dolosa por el asesor fiscal de un perjuicio a la Hacienda Pública es un comportamiento que merece sanción penal en los casos de instrumentalización del obligado tributario (que obra con error de tipo invencible). Y, conforme a lo dicho, el asesor puede ser responsabilizado como autor en la medida en que ha asumido en su esfera de competencia el dominio de la situación para el cumplimiento del deber, despojando correlativamente al obligado tributario de ese dominio por virtud del error a que fue inducido. En estos casos, del mismo modo que la representación supone la transferencia de la posición de deber también debe entenderse producida la oportuna traslación. Por lo que el supuesto que nos ocupa puede ser tratado conforme a las reglas generales de la autoría mediata.

Además, en los casos en los que el asesor ha accedido al dominio típico y debe responder como autor no hay razón para atenuar su responsabilidad penal. En este caso su posición es desde el punto de vista normativo idéntica a la del primariamente obligado tributario.

QUINTA CONCLUSIÓN: *a pesar de la calificación del delito fiscal como delito especial no queda excluido que en determinadas ocasiones el extraneus pueda ser considerado autor, cuando no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el asesor el dominio del hecho, bien por virtud del instituto de la representación, bien cuando acceda al dominio fácticamente.*

VI

SEXTA CUESTIÓN. DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DEFRAUDADA

Con relación a la cuota defraudada surgen una pluralidad de cuestiones subordinadas: ¿cómo se determina la cuota defraudada?; ¿qué valor tienen las presunciones legales y los métodos indiciarios en la determinación del hecho imponible?; ¿puede ser objeto de valoración unitaria la elusión de diversos impuestos a través de la figura del delito continuado? En todas estas materias el Derecho penal puede afirmar su autonomía respecto del Derecho tributario.

1. La determinación de la cuantía de la defraudación es tarea que compete al Tribunal penal, en cuanto el resultado es un elemento del tipo objetivo que se somete a las reglas generales de la prueba. Como quiera que nos encontramos ante un delito doloso, la cuantía de la cuota dolosamente defraudada debe ser determinada por el Juez penal, de modo que la cuota tributaria devengada, la cuota eludida y la cuota defraudada pueden no coincidir en el caso concreto, pues lo único relevante es el perjuicio dolosamente producido e imputable objetivamente a la acción u omisión del autor.

2. Conforme a la jurisprudencia, las presunciones legales establecidas en el artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, a cuyo tenor, «los incrementos no justificados de patrimonio tendrán la consideración de renta del período impositivo respecto de que se descubran», no pueden tomarse como tales en el enjuiciamiento del delito fiscal. La última jurisprudencia –en contra de otras resoluciones precedentes²⁹– así lo ha declarado –fundamentalmente a partir de la STS de 17 de noviembre de 1999, ponente Sr. Granados Pérez– con el argumento de que «en el proceso penal rige la doctrina elaborada por la propia Sala y el 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 se pueda sustentar una sentencia condenatoria. Declara en este sentido la Sala que «la fuerza indiciaria que conlleva una presunción legal en modo alguno tiene el alcance de invertir la carga de la prueba, ello vulneraría los principios en los que se inspira el proceso penal y especialmente el de la presunción de inocencia que ampara a todo imputado».

3. Conforme al artículo 305.2, cuando se trata de tributos periódicos, la unidad de acción típica no coincide con la unidad de acción en sentido natural, pues sólo hay una acción aunque se hayan omitido las declaraciones correspondientes a períodos impositivos inferiores al año natural, que, de este modo, agrupa todos los actos parciales de aquella unidad referida al año natural (unidad de acción entendida como *unidad típica de acción*). Por tanto, en estos casos, hay una sola acción por la cuantía total defraudada referida al año natural, perdiendo sustantividad propia –a efectos penales– los diversos actos parciales –aunque individualmente constituyan infracción administrativa– que representan de este modo una progresión cuantitativa hacia el resultado unitario. Esta solución es conforme con la regla establecida en el artículo 24.3 del Real Decreto 1930/1998, conforme al cual «*En los tributos periódicos o de declaración periódica el importe del perjuicio económico y de las cantidades que hubieran debido ingresarse o de las devoluciones que hubieran procedido se referirán a cada período impositivo y, si éste fuera inferior a doce meses, al año natural*».

SEXTA CONCLUSIÓN: *la determinación de la cuantía defraudada compete a los Tribunales penales conforme a las reglas generales de prueba del tipo objetivo, sujetándose en el caso de tributos periódicos a la regla del artículo 305.2 del Código Penal, conforme a la cual se unifican jurídicamente los períodos impositivos inferiores al año natural, perdiendo sustantividad propia a efectos penales.*

VII

SÉPTIMA CUESTIÓN. ¿ES POSIBLE APRECIAR LA CONTINUIDAD DELICTIVA EN EL DELITO FISCAL?

1. Veamos qué dice la STS 2.^a núm. 2476/2001, de 26 diciembre: «*Aunque el delito fiscal –y concretamente, el de elusión del 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 impositivos 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*».

En este mismo sentido se dice en la Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, que «*cuando el texto del artículo 305 del Código Penal describe la acción como la elusión del "pago de tributos" se refiere a infracciones particulares que sólo 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.

Alguno de estos argumentos merece objeciones. Por retomar la última afirmación de la sentencia finalmente citada, puede decirse que «si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos» (hasta aquí puede estarse de acuerdo), pero esa pluralidad de hechos no tienen por qué tratarse en todo caso como hechos independientes en el sentido del concurso real. La pluralidad de la infracción de deberes fiscales sólo explica la constatación de diversos hechos o acciones, no su independencia. Pues *el delito continuado comparte con el concurso real su presupuesto fáctico*: la realización de una pluralidad de hechos constitutivos en su individualidad de delito (fiscal, en nuestro caso). Pero el legislador penal ha considerado que deben unificarse jurídicamente (esto es, en sentido normativo) los diversos hechos cuando entre ellos existe una vinculación de significado. La unificación en caso de delito continuado de plurales comportamientos punibles, pese a que individualmente cumplan un tipo penal, sólo se explica desde un punto de vista jurídico, *es una decisión normativa*, sobre la base de una concurrencia de presupuestos objetivos y subjetivos que permiten una valoración unitaria de una serie de hechos punibles que en otro caso debieran ser tratados conforme a las reglas del concurso real.

No existen razones dogmáticas, ni limitaciones derivadas de la naturaleza del delito fiscal, para excluir la continuidad delictiva cuando a pesar de la constatación de diversas defraudaciones fiscales concurren los presupuestos establecidos en el artículo 74 del Código Penal para la valoración jurídica unitaria. Así, conceptualmente podrá apreciarse continuidad delictiva 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 sobre Sociedades y otra en el IVA), siempre que en su singularidad sean constitutivas de delito y obedezcan a un plan preconcebido o pueda apreciarse un dolo de continuidad. También cabe continuidad delictiva entre las acciones de elusión de pago de diversos impuestos periódicos (IRPF, IVA, etc.), 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.

La continuidad delictiva supone la unificación jurídica de varios hechos que en su individualidad llenan los requisitos de un tipo penal. En nuestro caso, la valoración como un solo hecho de la realización de varios delitos fiscales. Los presupuestos para la apreciación de la continuidad, supuesto que se trata de acciones homogéneas en el plano objetivo, consisten fundamentalmente en determinar si es posible vincular subjetivamente las distintas acciones. La diferencia entre el concurso real de hechos independientes y el delito continuado estriba en la posibilidad, en este último caso, de valorar unitariamente los distintos hechos que responden a un único plan o designio del autor. Será ésta una cuestión de hecho que debe probarse en cada caso, pero no está excluido conceptualmente que puedan concurrir los presupuestos subjetivos del delito fiscal continuado³⁰.

2. Tampoco resulta convincente la siguiente afirmación de la STS 2.ª 26 de diciembre de 2001 citada: «*Resulta lógico deducir de esta norma (la del art. 305.2) que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos 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 períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado*».

La regla del artículo 305, apartado 2, como hemos expuesto, permite considerar una sola acción en sentido jurídico-penal de lo que ontológicamente es un pluralidad de acciones. Pues el legislador ha considerado que lo relevante es la determinación de la cantidad defraudada en el año natural, entre otras razones porque la previsión de ingresos y gastos y la ejecución de la política presupuestaria se refiere precisamente al año natural. Pero este precepto no condiciona la solución que debe darse sobre si es posible valorar unitariamente como un solo hecho las plurales acciones que en su singularidad llenan los requisitos de un tipo penal. La razón por la que no pueden sumarse una pluralidad de infracciones administrativas no deriva, por tanto, de la regla del artículo 305.2 del Código Penal (como por el contrario afirma la sentencia citada) que precisamente permite la unificación de varias infracciones de esta clase pero dentro del año natural. Por el contrario, la razón se encuentra en el artículo 74 del Código Penal que regula el delito continuado. Esta institución, conforme al precepto citado, presupone conceptualmente que las acciones que forman parte de la relación de continuidad llenen, en su singularidad, los *requisitos de un tipo penal*, pues el Código exige que los hechos singulares, que han de estar perfectamente individualizados, infrinjan preceptos *penales*, esto es, constituyan por sí mismos una violación de la ley penal, lo que excluye la posible relación de continuidad entre infracciones penales y administrativas y entre estas mismas, y, desde luego, su adición cuantitativa para alcanzar el límite de la punibilidad. Fuera del caso especial contemplado por la Ley de Contrabando (art. 2.2 LO 12/1995), no es posible unificar jurídicamente, y con relevancia penal, una pluralidad de ilícitos administrativos ³¹. En el ámbito puramente administrativo ha contemplado la infracción administrativa continuada sólo el artículo 237 del Reglamento Penitenciario aprobado por Real Decreto 190/1996, de 9 de febrero. Por el contrario, no existe la infracción administrativa tributaria continuada.

SÉPTIMA CONCLUSIÓN: *aunque la institución del delito continuado produce ciertas disfunciones político-criminales, la opción del legislador penal por su mantenimiento como figura perteneciente a la teoría del concurso de delitos que permite la valoración unitaria de un fenómeno plural, determina que deba aplicarse por los Tribunales cuando fácticamente se hayan constado los requisitos para establecer el nexo de unión, sin que en este caso la naturaleza del delito fiscal constituya un límite a la apreciación del delito continuado, únicamente excluido legalmente cuando se trata de ataques a bienes personales. Es cierto que aquellas disfunciones han animado a la jurisprudencia a llevar a cabo derogaciones particulares del artículo 74 del Código Penal, pero no existen razones dogmáticas que permitan negar la posible continuidad delictiva entre delitos fiscales.*

VIII

OCTAVA CUESTIÓN. ¿EQUIVALE FUNCIONALMENTE LA EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA POR PRESCRIPCIÓN AL PAGO A EFECTOS DE REGULARIZACIÓN?

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131 del Código Penal, en relación con el artículo 33 del Código Penal, el delito fiscal es un delito grave, de modo que el plazo de prescripción es de cinco años, no coincidente con el plazo de prescripción de la infracción tributaria que desde

el 1 de enero de 1999 es de cuatro años a tenor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de modificación del artículo 64 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor prescribe en ese plazo el derecho de la Administración *para determinar la deuda* mediante la oportuna liquidación y la *acción para exigir el pago* de las deudas tributarias. La cuestión nuclear se plantea en aquellos casos en que el ejercicio de la acción penal se produce una vez transcurrido el período de cuatro años desde la consumación del hecho, con prescripción de la obligación tributaria, supuesto más frecuente en la práctica de lo que pudiera pensarse. El asunto tiene extraordinaria práctica si se tiene en cuenta que la vía normal de inicio del proceso penal es por la vía del artículo 78.6 de la Ley General Tributaria. Por tanto, debemos preguntarnos: *¿incide la prescripción tributaria en las posibilidades de ejercicio de la acción penal?*

2. La jurisprudencia penal se ha pronunciado ya en reiteradas ocasiones sobre este extremo, en particular, en las SS de 6 de noviembre de 2000, 10 de octubre de 2001 –caso Inverbroker– (ésta con algún matiz que se separa de la doctrina general), 30 de octubre de 2001 –caso Pascual Estevill–, 15 de julio de 2002 –caso Kepro–, 5 de diciembre de 2002 y la más reciente de 3 de abril de 2003. En síntesis se adoptan en ellas las siguientes conclusiones:

- a) *El plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es de cinco años*, sin que se haya modificado por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de modo que se ratifica la independencia de los plazos previstos en los artículos 131 del Código Penal y 64 de la Ley General Tributaria. Si la relación entre el delito y la infracción administrativa es meramente cuantitativa, en atención de la mayor o menor gravedad del injusto, resulta lógico que el delito fiscal –lo más grave– se sujete a un mayor plazo de prescripción. La STS de 6 de noviembre de 2000 declaró, en este sentido, conforme a lo que había considerado ya un sector doctrinal, que «dicha norma –el art. 64 LGT– no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal pues nada obsta a que el delito se someta a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad». Esta misma argumentación es reiterada en sentencias posteriores, como la de 30 de octubre de 2001, la de 5 de diciembre de 2002 y la de 3 de abril de 2003.
- b) *No es de recibo la tesis de la atipicidad sobrevenida* ³², pues la tipicidad es un concepto referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y al tiempo de la acción la deuda tributaria existía y se eludió el pago del tributo en forma típica, sin que la extinción *ex post* del derecho a exigir el pago pueda incidir en la tipicidad. Argumento de la doctrina recogido en la STS de 6 de noviembre de 2000, y reiterado en la de 3 de abril de 2003. En esta última puede leerse: «Es claro 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» ³³.
- c) *No cabe la aplicación analógica de la excusa absoluta de regularización tributaria* sobre la base de entender que la extinción de la obligación tributaria por prescripción supone la regularización de la situación tributaria por el transcurso del tiempo, realizando el tenor

literal del artículo 305.4 del Código Penal, pues esta excusa requiere la extinción por pago conforme al pensamiento de la reparación, sin que concurra identidad de razón para ser aplicada al caso de la extinción por prescripción ³⁴.

3. Estando de acuerdo con las dos primeras conclusiones, la última requiere una mayor reflexión. Centrándonos por tanto en este último punto, el de la posible aplicación de la excusa del artículo 305.4 del Código Penal, puede observarse que la jurisprudencia niega la equivalencia entre el pago y la precripción porque atribuye a la excusa absolutoria un fundamento meramente reparador. Así, la STS de 15 de julio de 2002 dice: *«Pues bien, es el mismo legislador el que, en la exposición de motivos de la ley que introdujo la excusa absolutoria en el Código Penal anterior (la 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 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... Por tanto, nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así, pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislador y de la ley. La consecuencia es, por tanto, que una deuda prescrita no es una deuda regularizada. Y el motivo debe ser desestimado»*.

Como es sabido, la excusa absolutoria de regularización tributaria, conocida en otros ordenamientos de nuestro entorno (señaladamente, el parágrafo 371 de la AO alemana –*Abgabenordnung* de 1977–), se introduce por vez primera a través de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, que en su Disposición Adicional Primera declaró que no se impondrán las penas establecidas en el artículo 349 del Código Penal (antes de la reforma) a quienes regularizaron su situación tributaria conforme a lo dispuesto en las Disposiciones Adicionales 13.^a y 14.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta excusa, recogida ya en el cuerpo del Código Penal de 1995, tuvo la clara finalidad de permitir la adecuada coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario, toda vez que, de acuerdo con el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, se autorizó el pago de la deuda tributaria después del período ordinario, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles, lo que había llevado a parte de la doctrina a proponer su aplicación analógica al delito contra la Hacienda Pública.

La excusa absolutoria de regularización tributaria, como las demás de esta naturaleza, presupone que el sujeto realiza una conducta con los elementos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, por lo que no puede negarse la «existencia de delito» ³⁵, que no se castiga, sin embargo, por razones de utilidad, conveniencia o justicia material. Cuando se produce el pago tardíamente nos encontramos, ciertamente, ante un comportamiento postdelictual de signo reparatorio ³⁶. Pero a los efectos que ahora nos interesan, debe reflexionarse sobre si el efecto reparatorio es el único fin perseguido por el legislador como fundamento de la excusa absolutoria.

La exclusión de la pena se basa, a nuestro juicio, en criterios político-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 período 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 –por pago o por otra causa que equivalga funcionalmente–, se debe negar la *necesidad de pena* en razón de consideraciones de política criminal.

La regularización tributaria opera como *causa objetiva de exclusión de la punibilidad*³⁷ (así, Auto del Tribunal Supremo, Especial 88/1991 –caso Filesa–), y en cuanto tal despliega su eficacia por igual para todos los intervinientes del hecho³⁸. Se establece, pues, en materia de accesoriadad de la participación un efecto análogo al de las causas de justificación. Y es indiferente que el partícipe haya cooperado o no a la reparación, pues la comunicabilidad al partícipe de los efectos eximientes 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 del Código Penal de la comunicabilidad a los partícipes de las circunstancias de atenuación, en cuanto las de carácter objetivo aprovechan a todos por referirse al hecho en cuanto tal.

De acuerdo con lo expuesto, la falta de necesidad de pena resulta de la regularización tributaria *ex post facto* y no de un acto de arrepentimiento del autor, valorado en el ámbito de los motivos, y, por ello, tampoco es necesaria la pena para el partícipe. Ésta es la consecuencia de la naturaleza objetiva de la excusa que nos ocupa. La cuestión reside ahora en determinar si puede producir efecto análogo, no la reparación del daño, sino la regularización de la situación tributaria por causas diferentes del pago.

4. Creemos que no puede encontrarse en la excusa absolutoria sólo un fundamento reparador, sino precisamente un *fundamento armonizador del orden jurídico-tributario y del orden penal*. Así lo avalan los antecedentes legislativos y la ratio de la excusa absolutoria de regularización tributaria.

En primer lugar, desde una consideración puramente formal, el artículo 305.4 del Código Penal dispone que *quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria*, situación que se produce sin duda mediante la declaración de la irregularidad y el posterior pago de lo debido. Es decir, lo único indiscutible es que el que paga regulariza. Ahora bien, ¿es posible regularizar sin pagar? El Código Penal español, a diferencia, por ejemplo, del § 371.3 de la AO alemana, que dispone que «solamente tendrá lugar la liberación de la pena a favor de los intervinientes en el hecho cuando éstos paguen los impuestos defraudados en su propio beneficio, dentro del plazo que al efecto se determine», no se refiere a la regularización tributaria por pago. Sin embargo, un sector de la doctrina española, y a pesar del tenor literal del artículo 305.2, considera, en una visión reduccionista, que regularizar significa pagar, sin que sea suficiente que el contribuyente rectifique o complete los datos inexactos o incompletos³⁹. Y en esta perspectiva estricta, no se reconocen otras posibilidades de regularización distintas de la reparación del daño.

Si, conforme a nuestro punto de partida, el delito fiscal consiste en la ocultación de la situación económica y el injusto reside en el desvalor de acción inherente a la utilización de medios fraudulentos, probablemente la solución más coherente es la de estimar que la regularización se produce con la sola declaración de la defraudación, poniendo de manifiesto a la Administración la realidad económica y la verdadera situación tributaria, siendo intrascendente –desde el punto de vista del injusto penal– que se pague efectivamente, porque a partir de este momento la Administración tiene recursos suficientes para la autotutela, y, además, como hemos dicho, el pago sólo idealmente tendrá real incidencia en el bien jurídico entendido en sentido institucional.

De otro lado, el pago es una causa de la extinción de las obligaciones. Pero también lo es –o al menos produce equivalente efecto jurídico– la inexigibilidad debida a la prescripción de la acción para exigir su cumplimiento. Por ello, la prescripción de la acción (como si se trata de la pérdida jurídica de la cosa debida) equivale funcionalmente al pago, en cuanto ambas son causas de extinción de las obligaciones (*cf.* art. 1.156 CC). De igual manera que el cumplimiento de la pena y la prescripción del delito son causas que producen idénticos efectos jurídicos de extinción de la responsabilidad criminal (art. 130 CP).

De acuerdo con ello, estimamos que la cuestión debe resolverse de acuerdo con la idea de que, extinguida la obligación tributaria por prescripción, por el transcurso del período de cuatro años a que se refiere el vigente artículo 64 de la Ley General Tributaria, resulta de aplicación la excusa que se contiene en el artículo 305.4, sin necesidad incluso de invocar su posible aplicación analógica, en la medida en que se considere que la regularización tributaria a que alude el precepto no equivale en el sentido de la ley exclusivamente al efectivo pago.

El Código Penal admite que circunstancias posteriores al hecho puedan incidir en la medida de la pena; incluso, en el delito fiscal, se reconoce una eficacia *extraordinaria* a la extinción de la obligación tributaria por pago. Aun cuando pueda explicarse la regularización tributaria del artículo 305.4 del Código Penal invocando un posible fundamento en la doctrina de la reparación, debe tenerse en cuenta que de ordinario, *la reparación del delito produce sólo una atenuación de la pena* (art. 21.5 CP). Sin embargo, el legislador penal ha reconocido al pago, a la regularización de la situación tributaria, una mayor eficacia, la exoneración total de pena. Por ello, es posible valorar en la fundamentación de esta consecuencia que *va más allá de la mera reparación del perjuicio*, porque ello habría de haber producido sólo un efecto atenuatorio. Ello permite explicar que la razón de ser del artículo 305.4 reside en que si pese a la extinción de la obligación tributaria fuere perseguible penalmente el hecho, se produciría la consecuente antinomia entre el ordenamiento jurídico-tributario y el penal.

Por lo tanto, el fundamento de la excusa del artículo 305.4 del Código Penal reside *en evitar antinomias y preservar la unidad y continuidad del Derecho penal tributario*, comprensivo en sentido amplio de la infracción penal y administrativa, y conforme a este principio, debería considerarse que la regularización de la situación tributaria por medio del instituto de la prescripción debe producir los mismos efectos impositivos de la condena penal.

A mayor abundamiento no deberían obviarse las razones jurídicas invocadas en la STS de 10 de octubre de 2001: «con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no-especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del Derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría fácilmente a un Derecho penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el Tribunal Constitucional (véase STC 150/1991)».

OCTAVA Y ÚLTIMA CONCLUSIÓN: *extinguida la obligación tributaria por prescripción la pena no es necesaria. El comportamiento disvalioso del sujeto no tiene significación penal autónoma si se le desvincula de la relación jurídico-tributaria de cuya extinción no es responsable. En ese caso debe entenderse que el sujeto ha regularizado su situación tributaria porque se ha producido un evento equivalente funcionalmente al pago, y, en consecuencia, resulta de aplicación en el proceso penal el artículo 305.2 del Código Penal, armonizándose así el orden jurídico-tributario administrativo y el penal.*

NOTAS

- ¹ Vid. LÓPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, «Examen del Proyecto de Ley Orgánica de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», en *Impuestos*, 1985; también, STAMPA BRAUM, J.M. «Análisis de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, del delito fiscal», en *Gaceta Fiscal*, núm. 24, 1985, entre otras muchas obras sobre la materia.
- ² Dependiendo de la influencia directa o indirecta del modelo económico en los tipos penales, distingue TIEDEMANN, entre Derecho penal económico accesorio y autónomo. Cfr. *Lecciones de Derecho penal económico*, Barcelona, 1993, págs. 125 y 126.
- ³ SAINZ DE BUJANDA, F., «En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario», *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XXI, Fasc., I, 1968, pág. 77 y ss.
- ⁴ *Ibidem*, pág. 103.
- ⁵ Sobre ello, SILVA SÁNCHEZ, J.M., *La expansión del Derecho Penal*, Madrid, 1999.
- ⁶ Sobre ello, RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho penal económico*, Madrid, 2001, pág. 9.
- ⁷ En este sentido, RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad...* cit., págs. 39 y ss.
- ⁸ Acerca de la ubicación sistemática de los tipos del Derecho Penal económico (Código penal versus legislación penal especial), cfr. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico, Parte General*, Valencia, 1998, pág. 82 y ss.
- ⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M., Prólogo al libro BAJO, M./BACIGALUPO, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, pág. XVII.
- ¹⁰ Como ha puesto de manifiesto KUHLEN a propósito de las infracciones contra el medio ambiente, pero con razones válidas para el delito fiscal, el vertido no autorizado de una cantidad en sí insignificante de aguas residuales no tendrá la

importancia para destruir la bondad de esa agua en su conjunto; pero no por ello la conducta no merece pena. Se trata de prevenir con su criminalización, de acuerdo con el argumento de la generalización (¿qué ocurriría si todos los ciudadanos se comportasen de igual manera?), que la suma o «acumulación» de comportamientos análogos, en su individualidad sin capacidad de lesividad concreta, conduzca a un menoscabo efectivo o una puesta en peligro concreto de las condiciones del funcionamiento del sistema. Por tanto, se trata de prevenir la imitación masiva de comportamientos individualmente insignificantes desde el punto de vista funcional. Cfr. KUHLEN, L., «Der Handlungserfolg der strafbaren Gewässerverunreinigung (§324 StGB)», en *GA* 1986, págs. 389 y ss. Del mismo, «Umweltstrafrecht auf der Suche nach einer neuen Dogmatik», en *ZStW* 105 (1993), págs. 697 y ss. En nuestra doctrina, cfr. SILVA SÁNCHEZ, J.M., «¿Política criminal moderna? Consideraciones a partir del ejemplo de los delitos urbanísticos en el nuevo Código Penal español», en *Actualidad Penal*, 1988.

- 11 Fundamentalmente HASSEMER, en HASSEMER/MUÑOZ CONDE, *La responsabilidad por el producto en derecho penal*, Valencia 1995, pág. 28. Antes, HASSEMER, W., «Kennzeichen und Krisen des modernen Strafrechts», traducido al español por Muñoz Conde, con el título «Crisis y características del moderno derecho penal», en *Actualidad Penal*, 1993, págs. 635 y ss.
- 12 En este sentido, BACIGALUPO, E., *El delito fiscal*, ob. cit., págs. 92 y ss.
- 13 Otros criterios formales son los siguientes: la sanción administrativa, aparte los supuestos de relaciones de sujeción especial, no se inscribe en Registro alguno que anote antecedentes desfavorables; el impago de la multa no puede conducir a responsabilidad personal subsidiaria; a diferencia de la pena, la multa administrativa puede imponerse a las personas jurídicas (art. 130.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; arts. 85 y 86 del Tratado de la Comunidad Europea); etc.
- 14 Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el Régimen Sancionador Tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Conforme a este precepto «se considerarán medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados». Y por anomalías sustanciales de la contabilidad: «a) Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por disposiciones fiscales. b) Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. c) Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por normas fiscales, mediante la inexactitud u omisión de asientos o registros o mediante la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda...».
- 15 Consultar en www.poderjudicial.es (Documentos de interés/Estudios e Informes).
- 16 HASSEMER/MUÑOZ CONDE, *La responsabilidad por el producto*, ob. cit., págs. 27 y ss. Para el Derecho alemán, JESCHECK, H.H., *Tratado de Derecho Penal*, trad. Manzanares Samaniego, 1993, pág. 46.
- 17 En este sentido JESCHECK, *Tratado*, pág. 43. Dice JESCHECK (*Tratado*, pág. 51) que el *grado de peligrosidad* de la infracción administrativa suele ser considerablemente inferior al delito y también la medida del menoscabo del objeto de la acción es por lo general insignificante, diferenciando nítidamente la infracción administrativa del delito la *ausencia del alto grado de reprobabilidad* de la actitud interna del autor que resulta indispensable para justificar el grave juicio de desvalor ético social de la pena criminal.
- 18 En este sentido RODRÍGUEZ RAMOS, L., «Protección penal del ambiente», *Comentarios a la legislación penal*, Volumen I, Madrid, 1982. Acerca de la procedencia de la protección jurídico-penal del ambiente y la ordenación del territorio, DE LA CUESTA ARZAMENDI, J.L., «Protección penal de la ordenación del territorio y del ambiente», en *Documentación Jurídica*, monográfico dedicado a la PANCP de 1983, págs. 882 y ss.
- 19 En este sentido, RUSCONI, M.A., *Cuestiones de imputación y responsabilidad en el Derecho penal moderno*, Buenos Aires, 1997, pág. 41.
- 20 MESTRE DELGADO, E., *La defraudación tributaria por omisión*, Madrid, 1991, pág. 80. Contrariamente, LAMARCA PÉREZ, C., «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, n.º 178, julio-agosto 1985, págs. 776-777.
- 21 Declara la Sala: la concepción del fraude de ley y de la elusión fiscal que la demandada mantiene en estos autos es jurídicamente insostenible, ya que de acuerdo con la misma un contribuyente que teniendo medios económicos suficientes para pagar al contado la adquisición de su vivienda habitual y que, sin embargo, acudiera a un préstamo hipotecario, para

- así poder practicar en varios períodos impositivos la correspondiente deducción de la cuota del IRPF, estaría incurriendo en fraude de ley, al no ser económicamente razonable pagar por la vivienda más de lo que cuesta (como consecuencia de los intereses del préstamo y de los gastos de formalización tanto del préstamo como de la hipoteca) y haber realizado la operación sólo por motivos fiscales: no superar en cada período impositivo el límite máximo de la base de deducción.
- ²² RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho penal económico*, ob. cit. págs. 39 y ss.
- ²³ ASÍ, MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11.ª ed., Madrid, 2000, pág. 187.
- ²⁴ PALAO TABOADA, C., *El fraude a la ley en Derecho tributario*, pág. 679.
- ²⁵ Sobre las relaciones entre la analogía y el fraude de ley, cfr. ROSEMBUJ, *El fraude ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, 2.ª ed., Madrid, 1999, págs. 114 y ss.
- ²⁶ ASÍ, GARCÍA CAVERO, P., *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación*, Barcelona, 1999, pág. 164.
- ²⁷ SCHÜNEMANN, B., «Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa», en *ADPCP*, 1988.
- ²⁸ De esta forma el Código Penal de 1995 ha solucionado una laguna legal relativa a la actuación en nombre de personas físicas, cuando el *extraneus* actuaba sin concurso del *intraneus*. Como adecuadamente situó el problema AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*, cit., págs. 260 y ss., no se trata de una cuestión relativa a la ampliación del círculo de posibles sujetos activos del delito fiscal, sino de un problema que interesa a la parte general, se trata de regular adecuadamente las actuaciones en nombre de otro.
- ²⁹ ASÍ, STS de 20 de mayo de 1996 (caso Beltrán de Caralt), donde se declaró que la determinación de la cuota defraudada en base a la técnica presuntiva utilizada por la Ley IRPF no vulneraba el principio constitucional de la presunción de inocencia.
- ³⁰ Mayores problemas plantea la cuestión cuando concurre un delito continuado contra la Hacienda Pública (por ejemplo, se ha defraudado el IRPF de los ejercicios 1988 y 1989 en cuantía superior a 15.000.000, cada uno) con meras infracciones administrativas (así, por ejemplo, en el ejercicio 1990 se defraudó una cantidad inferior a 15.000.000 de pesetas). Sancionar por separado la infracción administrativa podría resultar más gravoso para el reo que de haber realizado en todos los ejercicios un delito fiscal, pues la pluralidad de acciones de la relación de continuidad se sancionarían con una sola penal, que por definición es la correspondiente al delito más grave.
- ³¹ De acuerdo con el artículo 2.2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre: «También comete delito de contrabando el que en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realizare una pluralidad de acciones u omisiones constitutivas, aisladamente consideradas, de infracciones administrativas de contrabando, siempre que el valor acumulado de los bienes, mercancías, géneros o efectos en cuestión sea igual o superior a 3.000.000 de pesetas».
- ³² Tesis mantenida por CÓRDOBA RODA, J., *Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública*, La Ley n.º 4886, 17 de septiembre de 1999. También, AYALA GÓMEZ, I., «Consumación y prescripción del delito fiscal», en *El delito fiscal*, ob. cit., págs. 95 y ss.
- ³³ El argumento no es totalmente concluyente: es claro que en el caso del homicidio trasciende al hecho el interés estatal de la punición; lo que debe determinarse precisamente en el caso del delito fiscal es, si extinguida la acción para exigir responsabilidad tributaria, permanece el interés del Estado en la persecución penal, supuesto que el Estado ha renunciado al *ius puniendi* por razones político-criminales en el caso de la excusa del artículo 305.4, y en ningún caso esas razones pueden esgrimirse en el caso del delito de homicidio.
- ³⁴ Tesis mantenida, por ejemplo, por SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT, MELERO MERINO, «El delito fiscal ante el "Estatuto del contribuyente"», en *Gaceta fiscal*, mayo 1996, págs. 201 y ss.
- ³⁵ Con claridad expresa QUINTANO RIPOLLES, ob. cit., págs. 406 a 408, que en las causas de justificación no hay delito, en las causas de inimputabilidad hay delito pero no delincuente y en las excusas absolutorias hay delito y delincuente pero falta la pena.
- ³⁶ Vid. VICENTE REMESAL, J., *El comportamiento postdelictivo*, 1985.

- ³⁷ Pese a que en la construcción de V. LISZT sólo se reconoce a la excusa absolutoria un efecto personal, las concepciones más modernas hablan de «*excusas absolutorias objetivas*» que no estarían vinculadas con la persona del autor sino con el hecho cometido. En este sentido MAURACH considera que las causas de exclusión de la pena obran no sólo *ad personam* sino también *ad rem* con la consecuencia de su extensión a los partícipes determinando su impunidad. Cfr. MAURACH-ZIPF, *Deutsches Strafrecht*, págs. 498 y ss.; SCHMIDHÄUSER, *Strafrecht*, 1975, pág. 489; HIRSCH en *LK*, 9.ª ed. vor par. 51, n.º 191; JESCHECK, *Lehrbuch des Strafrechts*, 1978, pág. 447. SCHÖNKE-SCHRÖDER-LENCKNER, *StGB*, 20 ed. vorbem par. 32 y ss., n.º 131.
- ³⁸ Sobre el particular, cfr. Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.
- ³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, pág. 124. En contra, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGUESSE, *Delitos contra la Hacienda Pública*, ob. cit., pág. 110, para quienes «el único requisito exigible es la presentación de la declaración complementaria, poniendo en conocimiento de la Administración el reconocimiento de la deuda tributaria impagada». En el mismo sentido, CALDERÓN CEREZO, A. «Efectos penales de la regularización tributaria (un análisis del art. 305.4 CP)», en VV.AA., *El delito fiscal*, 2000.