

Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública

Emilio OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir. y coord.) y varios autores más
Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, 556 págs.

Este libro constituye uno de los más apreciables resultados alcanzados por diversos integrantes de un grupo de investigación interdisciplinar de la Universidad Complutense de Madrid, dedicado a estudiar fórmulas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que ha contado con la dirección de Emilio OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, catedrático de Derecho Penal de dicha Universidad.

Los análisis que se reúnen en la obra y la abundante indicación de la jurisprudencia recaída sobre los distintos problemas que aparecen tratados buscan proporcionar las claves para que, tanto el investigador académico, como los profesionales prácticos, puedan desenvolverse en cuanto rodea a las infracciones, estén o no criminalizadas, contra la Hacienda Pública.

Aunque no aparezca formalmente dividido así el libro, cabe apreciar dos claras partes que se corresponden, precisamente, con la circunstancia que acaba de mencionarse: el dato formal o jurídico-positivo de tipificación de los delitos en el Código Penal y de las infracciones y sanciones administrativas en la Ley General Tributaria.

Los siete primeros capítulos han sido escritos por penalistas. El primero lo firma Ignacio AYALA GÓMEZ, profesor titular y abogado, quien se asoma al pasado, observando los antecedentes legislativos de los actuales delitos contra la Hacienda Pública para extraer los aspectos fundamentales de la presente regulación. Se explican así las tipificaciones procuradas por los Códigos de 1822, 1848, 1850 y 1870, la regulación que introdujo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, los proyectos de reforma posteriores hasta la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de delitos contra la Hacienda Pública y la reforma que llevaría a la aprobación del Código Penal de 1995 por la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre.

El respectivo objeto de protección de las incriminaciones incorporadas al Título XIV del Libro II de dicho Código es tratado por el director de la publicación, que arranca de lo preceptuado en el artículo 31 de la Constitución e infiere unos ámbitos de tutela –la obtención de recursos mediante el sistema tributario y el empleo a través del gasto público– de mayor concreción que la genérica «ordenación pública de la economía». A partir de estas consideraciones se atiende, en primer término, a los delitos señalados en los artículos 305 y 310 del Código Penal, descartando que su bien jurídico pueda cifrarse en términos de «lealtad hacia el Estado» y circunscribiendo aquel en el derecho de crédito de que son titulares las Haciendas Públicas además de dar pasos ulteriores para descubrir la cualidad del objeto protegido por las correspondientes conductas típicas. Después se observa el fraude de subvenciones del artículo 308, señalando que es el interés de la Administración al cumplimiento del plan, proyecto o fin para el que se estableció el régimen subvencional el bien jurídico estricto de esta figura.

En el capítulo tercero, el profesor AYALA se refiere a la extendida consideración del delito fiscal como una «norma penal en blanco», lo que exige tener que estar a la legalidad extrapenal fiscal, a los rasgos definidores que desde el Derecho Tributario se procuren de la relación jurídico-tributaria, para

no caer en soluciones técnicas y consecuencias político-criminales inaceptables para con los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica. Posteriormente se analizan las conductas típicas que aparecen en la defraudación tributaria a partir de la evolución que han tenido las opiniones de la doctrina científica y de la jurisprudencia en el debate entre las denominadas teorías del engaño y las que preconizan que dicho delito ha de ser incluido entre los de *infracción de deber*, tratando de procurar una conciliación de ambos postulados y resaltando la crisis de la doctrina del «error». Para este autor, «*defraudar* consiste en realizar conductas engañosas que lesionan o ponen en peligro el bien jurídico protegido... (el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos). Es evidente, por lo tanto, que será disvalioso todo comportamiento mendaz que impida o dificulte la cuantificación de la deuda, es decir, que no permita a la Hacienda correspondiente conocer (en eso consiste el engaño) los elementos necesarios para cuantificar la deuda, es decir, proceder correctamente a su liquidación. El tipo no exige que Hacienda sea *engañada* (estado de error) sino que la conducta (*engañoso*) sea idónea para generar el resultado típico (la lesión de aquel interés) y, además, que la víctima del delito (Hacienda) no pueda desarrollar ordinaria y correctamente las potestades que conforman su función liquidadora y recaudatoria, aspecto este muy diferente de la existencia o exigencia de un *error*».

Complementando el estudio del delito fiscal, Susana HUERTA TOCILDO, catedrática de Derecho Penal, se centra, dentro del capítulo cuarto, en el tratamiento de dos cuestiones que han interesado de manera muy significativa a la doctrina penal y tributaria. Por una parte, está la relación entre el fraude de ley tributaria y la modalidad de defraudación típica caracterizada como delito fiscal que ha suscitado el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en varias ocasiones (SSTC 120/2005, de 10 de mayo; 48/2006, de 13 de febrero, y 129/2008, de 27 de octubre). Por otra, están los problemas en lo tocante al cómputo del plazo de prescripción tributaria y del delito fiscal, exponiendo las posiciones más relevantes de los autores y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reflejando también la perspectiva constitucional sobre la cuestión.

Los profesores OCTAVIO DE TOLEDO y DELGADO GIL estudian a continuación, en los capítulos quinto y sexto de la obra que comentamos, los restantes delitos contra la Hacienda Pública. En primer término, se refieren a los tipos comprendidos en el artículo 310 del Código Penal: delitos relacionados con la observancia, a efectos tributarios, de la actualización y el orden en la contabilidad mercantil y en los libros y registros fiscales que, más abreviadamente, se ha dado en conocer como «delito contable». Y, después, tratan ya los componentes normativos de los fraudes de subvenciones previstos en el artículo 308 del Código Penal.

En el capítulo séptimo y último de los de Derecho Penal, Miguel Ángel IGLESIAS RÍO considera las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los artículos 305.4 y 308.4 del Código Penal, interesándose por su constitucionalidad –a partir del respeto que ha de darse al principio de igualdad de trato y el derecho fundamental a no declararse culpable–, naturaleza y fundamento jurídico, requisitos estructurales de la exención de pena por regularización y causas de bloqueo del levantamiento de la pena.

Los tres capítulos siguientes abordan la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, así como del procedimiento para que la Administración ejerza su potestad sancionadora.

Quien firma esta reseña se ocupó de las principales características del régimen sancionador tributario previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, analizando la respectiva significación de los principios de reserva (relativa) de ley que rige en la tipificación de infracciones y sanciones tributarias, las exigencias que depara el principio de tipicidad y la prohibición de aplicación analógica *in malam partem*, volviendo a traer argumentos de la jurisprudencia constitucional sobre la inaptitud del empleo del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (art. 15 LGT) para fundamentar condenas por delito fiscal, frente a la viabilidad de la simulación en dicho campo. También se estudian los principios de retroactividad favorable, responsabilidad subjetiva, no concurrencia (*ne bis in ídem*) y proporcionalidad. A partir de dicho examen entran también en consideración aspectos referidos a la autoría y participación en la comisión de infracciones, extensión de la responsabilidad por sanciones, derecho a la no reiteración de procedimientos sancionadores, concurso de circunstancias graduatorias de la sanción y de calificación de la infracción, la clasificación tripartita y la calificación unitaria de las infracciones, naturaleza y finalidad de las sanciones, su clasificación y determinación concreta y formas de extinción de la responsabilidad por infracciones.

En el capítulo noveno, la profesora VERDESOTO GÓMEZ entra de lleno en el sistema de infracciones y sanciones previsto en los artículos 191 a 206 de la LGT. El estudio de los tipos concretos se realiza adoptando una clasificación basada en la producción y preparación de perjuicio económico frente a las que no conllevarían dicho efecto. Así, dentro del primer grupo se consideran la omisión de ingresos tributarios que debieran resultar de una autoliquidación; el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda liquidar el tributo y, también, la obtención indebida de devoluciones tributarias. Como infracciones que preparan el resultado de perjuicio económico para la Hacienda Pública están las conductas consistentes en solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales; la improcedente determinación o acreditación de partidas positivas, negativas o créditos tributarios aparentes y la imputación incorrecta o falta de imputación de bases o cuotas por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Finalmente, estarían las infracciones de deberes relacionados con la aplicación de los tributos (del deber de presentar declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y contestaciones a requerimientos administrativos; infracciones contables y registrales; de los deberes de facturación o documentación; del deber de utilizar el número de identificación fiscal y otros números o códigos; obstrucción de las actuaciones administrativas e infracciones entre los sujetos obligados en las obligaciones tributarias a cuenta).

En el último capítulo, el profesor ALMUDÍ CID lleva a cabo un minucioso estudio del procedimiento sancionador en materia tributaria que arranca con la consideración de las exigencias que vienen impuestas al mismo (principio de legalidad, traslación de los principios formales del procedimiento penal y autonomía del procedimiento para la imposición de sanciones respecto de aplicación de los tributos) y los efectos derivados de la inobservancia del procedimiento sancionador (invalidez sobrevinida de sanciones impuestas, posibilidad de subsanación de vicios procedimentales en ulteriores procedimientos revisores o jurisdiccionales y otros aspectos relacionados con la ejecución de resoluciones y sentencias). Luego se analizan los distintos trámites que han de darse en el procedimiento sancionador separado, modos de finalización del mismo, tramitación abreviada y

renuncia al procedimiento separado, amén de la tramitación de actas con acuerdo. Como especialidades procedimentales se comentan las que conciernen a la imposición de sanciones no pecuniarias y la concurrencia del procedimiento sancionador tributario con un procedimiento penal. Al final se refiere el autor a la impugnación de las sanciones tributarias tanto en la vía administrativa, como en la contencioso-administrativa.

Miguel Ángel Martínez Lago