

EL DELITO FISCAL EN EL PROYECTO DE CODIGO PENAL DE 1980

MIGUEL DOLS ROCA

Departamento de Derecho financiero y tributario.

I. INTRODUCCION

Con frecuencia, y con no menos acierto, se ha afirmado que la proliferación del fraude fiscal en nuestro país y la ausencia de cualquier juicio social de desvalor ante las actitudes defraudatorias no eran debidas sólo, ni fundamentalmente, a la escasa potencia intimidatoria del precepto penal destinado a reprimirlo —el 319 del Código Penal—, sino que, más bien, eran consecuencia de un sistema tributario que no reunía entre sus escasas virtudes la de respetar el principio de capacidad económica que debe presidir la aplicación de cualquier tributo.

Planteada una reforma en profundidad de todo el sistema tributario que, además de permitir un mayor volúmen en los niveles recaudatorios, consiguiera incrementar las dosis de justicia tributaria, parecía lógico proceder a corregir las notorias deficiencias técnicas del vetusto 319 del Código, lo que efectivamente se llevó a cabo en virtud del artículo 35 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (1),

(1) Numerosos han sido los comentarios vertidos sobre este nuevo precepto. Fundamentalmente, vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", en Rev.

en tanto no se promulgara un nuevo Código Penal —el vigente data, en esencia, de 1870— que diera una definitiva configuración al delito fiscal.

A tal efecto, y como resultado de los trabajos y llevados a cabo en el seno de la Comisión General de Codificación, se publicaba en el Boletín Oficial de las Cortes de 17 de enero de 1980 el proyecto de ley orgánica de Código Penal, el cual tipifica, en su artículo 370, la figura del delito tributario (2).

II. BIEN JURIDICO PROTEGIDO

En línea con la pretensión apuntada en la propia Exposición de Motivos del proyecto de Código Penal (en adelante, PCP) de utilizar el bien jurídico protegido como criterio sistematizador de los distintos delitos, se incluyen en el Título VIII, y bajo la rúbrica genérica de “delitos contra el orden socioeconómico”, una amplia gama de tipos delictivos cuyo objeto es proteger el modelo económico y social consuetudinariamente configurado. El bien jurídico protegido por estos delitos no es, pues, el mero interés individual, sino el interés colectivo.

Como concreción de este interés colectivo en el ámbito de las prestaciones públicas de índole pecuniario, se regulan con el rótulo de “delitos contra la Hacienda Pública” (Capítulo VII del Título VIII) el

Esp. Der. Fin. n.º 15-16 (1977) pág. 703; DEL POZO LOPEZ, J. y ARNAU ZOROA, F., “Anotaciones sobre el delito fiscal”, en “Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, Inst. Est. Fisc., Madrid 1977, Vol. I, pág. 379; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. “Aspectos procedimentales del delito fiscal”, en Rev. Esp. Der. Fin., n.º 15-16 (1977), pág. 737; ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J. L., “El delito fiscal”, en Crón. Trib., n.º 25 (1975) pág. 9; FERNANDEZ BRETANO, J., “El delito fiscal”, en Rev. Der. Fin. y Hac. Públ. n.º 135 (1978), pág. 743; FERNANDEZ CUEVAS, A., “El delito fiscal en la ley 50/1977”, en “Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, Inst. Est. Fisc., Madrid 1977, Vol. I, pág. 299; GOMEZ-DEGANO Y CEBALLOS-ZUNIGA, J. L., “El delito fiscal”, en “Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, Inst. Est. Fisc. Madrid 1977, Vol. I, pág. 257; GONZALEZ GARCIA, E., “El delito fiscal en la ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, en Rev. Der. Fin. y Hac. Públ. n.º 135 (1978), pág. 725; PEREZ ROYO, F., “La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal”, en “Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, Inst. Est. Fisc. Madrid 1977, Vol. I, pág. 311; CORDOBA RODA, J., “El delito fiscal”, Rev. Esp. Der. Fin. n.º 15-16 (1977) pág. 689.

(2) Transcurridos dos años desde la publicación del proyecto, y visto el reciente anuncio gubernamental de proceder a una nueva reforma parcial del vigente Código, no solo no parece que el PCP vaya a convertirse en norma legal, sino que, por el contrario, tal posibilidad se aleja indefinidamente.

delito fiscal, recogido en el artículo 370 (3), y la obtención ilícita de subvenciones públicas, así como el incumplimiento de condiciones que alteren el fin para el que fue concedida, en el artículo 371 (4). El delito de contrabando, por su parte, que con el PCP pasa a formar parte de la legislación penal común, se coloca en un Capítulo específico, el décimo (5).

De este modo, el conjunto de derechos económicos de las personas jurídico-públicas se protegen en un doble aspecto. Por un lado, mediante el delito fiscal se intenta salvaguardar el derecho de crédito tributario de la Administración financiera, es decir, el derecho en virtud del cual ésta puede exigir el ingreso de una cantidad de dinero, si no determinada, sí determinable en base a los elementos de cuantificación del tributo. De otro lado, en el art. 371, se protege, no ya un derecho de crédito, sino que se protege al erario público de una merma injustificada de sus caudales, en cuanto ésta no se hubiera producido de obrar el sujeto lícitamente.

(3) Art. 370.- “El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía igual o superior a tres millones de pesetas, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

En caso de reincidencia, además de las penas señaladas, se impondrá al agente o a la persona por el representada la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlo durante un período de tres a cinco años.

Cuando la autoridad judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querrela, de un hecho que pudiera revestir los caracteres de delito fiscal, antes de proceder por el mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta no los hubiere ya remitido.”

(4) Art. 371.- “El que obtuviere una subvención pública, falseando las condiciones requeridas para su concesión o no declarando las que la habrían impedido, será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa de seis a veinticuatro meses.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años o multa de seis a doce meses.

En caso de reincidencia, será de aplicación lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo anterior.”

(5) La razón de no colocar el delito de contrabando junto a los restantes delitos contra la Hacienda Pública —aunque sí en el Título VIII— debe hallarse al hilo del

La razón de esta protección brindada a la Hacienda Pública, tanto en uno como en otro caso, no parece que tenga su fundamento en la estricta defensa patrimonial. Con la penalización de la defraudación fiscal no se protege el derecho de crédito, o más precisamente, el ingreso que éste debe generar, por sí mismo, sino en cuanto en este ingreso se concreta el cumplimiento de todos aquellos fines que cumple el tributo, y por extensión todo el sistema tributario, y que se hallan consagrados constitucionalmente (art. 31-1 de la Constitución). Por su parte, con la tipificación de la obtención ilícita de subvenciones públicas se concreta la salvaguardia del principio de equidad en la distribución de los recursos públicos (art. 31-2 de la Constitución).

Esta doble protección de los derechos económicos de la Hacienda Pública pone de manifiesto la creciente relevancia adquirida por la idea de proporcionar mayores dosis de justicia a la actividad financiera, tanto en su vertiente impositiva, como en la aplicación de los recursos obtenidos (6).

III. EL TIPO PENAL

1. *Acción*

La acción antijurídica del art. 370 viene integrada por la defraudación a la Hacienda Pública estatal, autónoma o local mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Refiriéndose el actual 319 del Código Penal, afirma Rodríguez Mourullo que "defraudar equivale, desde el punto de vista jurídico-penal, a causar un daño patrimonial injusto, a través de una

criterio clasificador que guía toda la estructura sistemática del PCP. En efecto, el contrabando supone también un perjuicio al erario público, siendo posible, en este sentido, catalogarlo como un delito contra la Hacienda Pública. Pero esencialmente, el interés protegido mediante la tipificación del delito de contrabando es, de modo genérico, la economía nacional y, más concretamente, el comercio del país.

(6) La introducción del principio de equidad en el gasto público (art. 31-2 de la Constitución), a través de la llamada "enmienda Fuentes Quintana", de difícil paragón en el Derecho Constitucional comparado, añade una dosis de progresividad a la regulación constitucional de la Hacienda Pública. En el mismo sentido ha de entenderse el imperativo constitucional de inclusión, en los Presupuestos Generales del Estado, del llamado "presupuesto de gastos fiscales" (art. 134-2 de la Constitución).

mendacidad, astucia o artificio" (7). La definición, perfectamente aplicable al art. 370 del PCP, se completa teniendo en cuenta el ánimo de lucro implícito en el propio concepto de defraudación, que adquiere la consideración de específico elemento subjetivo del injusto (8). Así entendida, pues, la noción de defraudación se halla compuesta por tres elementos: el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, la utilización del engaño para hacer efectiva la defraudación y el enriquecimiento ilícito del agente.

Pero no todo perjuicio económico causado a la Hacienda Pública con ánimo de lucro y mediante engaño puede ser considerado incurso dentro del tipo del art. 370. Otros dos requisitos serán necesarios para integrar el tipo penal. En primer lugar, el menoscabo económico al erario público lo ha de ser por obligación tributaria preexistente, debiendo operar este requisito como presupuesto previo del delito en su integridad. En segundo lugar, la defraudación debe ser producida bien mediante la elusión del pago de tributos, bien mediante el disfrute indebido de beneficios fiscales.

La elusión del pago del tributo supone el quebrantamiento del derecho de crédito de la Hacienda por vía del no ingreso, total o parcial, de lo debido. Elusión es, pues, equiparable a evasión. Supone evitar la disminución patrimonial que conlleva el cumplimiento de la obligación tributaria material.

En relación con el vigente 319, y si bien se mantiene la descripción del elemento en los mismos términos, hay que señalar el notable perfeccionamiento técnico introducido por el PCP al sustituir el término "impuesto" por el de "tributo", obviándose de este modo el problema planteado por el actual art. 319, en el sentido de si la elusión tipificada lo es exclusivamente de los impuestos o, genéricamente, de todo tributo, tal y como la interpretación conjunta de los arts. 35 y 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal da claramente a entender.

En cuanto a los medios de comisión, no ofrece duda que medio comisivo idóneo es la presentación de declaración falsa o inexacta tendente a la ocultación, total o parcial, del hecho imponible o de la exacta dimensión cuantitativa de las bases imponibles. Por lo que se refiere a la cuestión de si es posible la comisión por omisión y, más concretamente, a la posibilidad de incriminación de la falta de presentación de declaración tributaria, ha de afirmarse tal posibilidad,

(7) RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", cit. pág. 709.

(8) RODRIGUEZ MOURULLO, G., "El nuevo delito fiscal", cit. pág. 722.

en la medida que tal conducta constituye un “medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar a la Hacienda” (9).

Por otra parte, no puede considerarse incluido, desde luego, en el tipo la falta de pago de la deuda tributaria, puesto que no se da en este caso el requisito del engaño, esencial, como ya hemos visto, en la noción de defraudación. Quien declara correctamente no engaña, aunque después no ingrese lo debido. No hay, pues, en ese sentido fraude.

Tampoco podrá ser objeto de incriminación el fraude a la ley tributaria. Si bien lo que se intenta con tal conducta es efectivamente eludir el tributo, constituyendo por ello medio engañoso idóneo para producir la defraudación, el tratamiento legal de que es objeto el fraude de ley aleja a éste del campo de la represión penal. Tanto la regulación del fraude de ley en el Derecho común, como en el Ordenamiento Tributario (art. 6-4 del Código Civil y art. 24-2 de la Ley General Tributaria) consideran a éste como una figura típicamente civil. En este sentido, el fraude de ley supone una conducta antijurídica, no tipificada ni penal ni administrativamente y que, por tanto, se escapa a sanción de una u otra naturaleza (10).

Junto a la elusión del pago del tributo, otro de los modos de producir la defraudación consiste en el disfrute indebido de beneficios fiscales. En este caso, el perjuicio económico a la Hacienda Pública se produce como consecuencia del falseamiento de las condiciones de obtención del beneficio fiscal, lo que produce la reducción injustificada de la cuota tributaria.

Ante la ausencia de un concepto unitario de beneficio fiscal, habrá que entender por tal todo tipo de reducción, deducción, bonificación, exención y desgravación tributaria, incluyendo la desgravación fiscal a

(9) RODRIGUEZ MOURULLO, G., “El nuevo delito fiscal”, cit. pág. 718. “Se trata —afirma— de un deber de declarar jurídicamente sancionando que otorga a los órganos de la Administración tributaria el derecho a interpretar que la falta de declaración equivale a la afirmación de que el sujeto no se encuentra en la circunstancia que, según la ley, obliga a presentar declaración”.

En contra de la posibilidad de incriminar la falta de presentación de la declaración tributaria, CORDOBA RODA, J., “El delito fiscal”, cit., pág. 695.

(10) El RD 1919/1979, de 24 de junio, regula en desarrollo del art. 24-2 de la LGT, el procedimiento especial de declaración del fraude de ley tributaria. El procedimiento se configura como actuación administrativa exclusivamente encaminada al resarcimiento de lo defraudado, no llevando aparejada sanción, sino anulación de la liquidación efectuada como consecuencia del fraude de ley, y levantamiento de nueva liquidación ajustada a Derecho, a la que se aplican los intereses de demora.

la exportación (12), pero no las subvenciones públicas —cuestión planteada con respecto al vigente art. 319—, a la vista de la específica tipificación de que son objeto en el ya citado art. 371, PCP.

2. *La cuantía de la defraudación o condición objetiva de punibilidad.*

La condición objetiva de punibilidad se eleva en el proyectado delito a tres millones de pesetas, frente a los dos millones señalados en el art. 319 del Código.

Para el cálculo de esta cuantía se mantiene en el PCP idéntica fórmula que la contenida en el precepto vigente. En su virtud, si se tratare de tributos de carácter periódico, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y si éste fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos de carácter no periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Con arreglo a esta fórmula, no podrán ser acumuladas las sumas defraudadas por un mismo tributo en distintos períodos impositivos, en el caso de tributos periódicos, ni las defraudadas por distintos conceptos por los que puede ser liquidado un mismo hecho imponible, en el caso de tributos no periódicos, si bien una interpretación literal podría llevar a admitir la posibilidad de acumular lo defraudado por distintos tributos en un mismo período impositivo, en el caso de tributos periódicos, o la acumulación de lo defraudado por un mismo concepto referido a hechos imponibles distintos pero de la misma naturaleza, en el caso de tributos no periódicos. No obstante esta posibilidad interpretativa, parece clara la voluntad del precepto de determinar la cuantía de la defraudación en función de cada tributo y hecho imponible defraudado, por lo que no parece admisible la acumulación en ningún caso.

La cuantía de la defraudación, por otra parte, habrá de calcularse, no sobre la deuda tributaria, sino sobre la cuota líquida, computándose, por tanto, las deducciones legales, pero no los intereses demora, los recargos por aplazamientos o prórroga, los recargos de apremio ni las sanciones pecuniarias. Tampoco se computarán los recargos legales a favor de un ente público distinto del titular del tributo, puesto que el sujeto activo del delito es en este caso distinto, debiéndose computar, por el contrario, los recargos legales cuya titularidad coincida con la del tributo (12).

(11) Vid. GOMEZ-DEGANO y CEBALLOS-ZUNIGA, J. L. "El delito fiscal", cit. pág. 277.

(12) Vid. DEL POZO LOPEZ, J., y ARNAU ZOROA, F., "Anotaciones sobre el delito fiscal", cit., pag. 412.

3. *Culpabilidad*

Para integrar el tipo del delito tributario será necesaria la presencia de dolo, no incriminándose, por tanto, la comisión culposa, que entrará en el ámbito de la represión administrativa. Esta conclusión se desprende tanto de la propia configuración del delito, como de la regla preceptuada en el art. 18 del PCP que establece que "las acciones y omisiones culposas sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley", no siendo éste el caso del delito del art. 370. Para la mayoría de la doctrina que se ha ocupado del 319 del Código, será suficiente la concurrencia de un dolo condicionado o eventual, habida cuenta del dolo específico implícito en la propia acción defraudatoria, característica aplicable al art. 370, dada la idéntica configuración de la defraudación en uno y otro precepto. En este sentido, conocido por el agente el carácter antijurídico de la acción que realiza, bastará que acepte como posible o probable la producción del perjuicio económico a la Hacienda.

Es de destacar, por otro lado, que desaparece la presunción de ánimo defraudatorio, contenida en el párrafo primero del art. 319, consistente en atribuir éste en los casos de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad o en los casos de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

4. *Sujetos del delito*

Sujeto activo del delito lo será, en principio, el sujero pasivo de la obligación tributaria. Pero, con más precisión, la determinación del sujeto activo habrá de radicar sobre la distinción entre sujeto obligado a la prestación tributaria material y sujeto sobre el que recaen los deberes tributarios formales. Si bien ambos deberes normalmente coincidirán en una misma persona, ello no tiene por que ser así en todos los casos (13). En este sentido, y dado el carácter esencialmente engañoso de la defraudación, el sujeto activo de ésta no necesariamente será el titular pasivo de la obligación tributaria material, sino que, por el contrario, esta condición podrá recaer sobre quien tenga a su cargo los deberes tributarios formales, cuya infracción pueda provocar el engaño a la Hacienda.

La determinación del sujeto activo del delito en los supuestos de coobligación tributaria, responsabilidad solidaria, entes sin personalidad jurídica y personas jurídicas, deberá resolverse examinando si

(13) Vid. SANCHEZ SERRANO, L., "La declaración tributaria", Inst. Est. Fisc. Madrid, 1977, págs. 45 y ss.

quien produjo el engaño es el titular del deber tributario material o el titular del deber tributario formal, para el caso de que ambos no coincidan en una misma persona.

En esta línea deberá ser resuelta la cuestión de la responsabilidad penal por defraudación de rendimientos de la unidad familiar, supuesto que debe ser incluido en la categoría de la coobligación tributaria (14). No obstante todos los miembros de la unidad familiar son solidarios al pago del tributo y de las sanciones por infracciones tributarias, no todos ellos, e incluso no todos los que generan rendimientos, están obligados a declarar. No debiendo jugar en el campo penal, en base al principio de individualización de esta especie de responsabilidad, la declaración de solidaridad de los miembros de la entidad familiar, la imputación de la defraudación deberá recaer sobre el sujeto productor del engaño, sea éste el contribuyente o el declarante. En coherencia con ello habrá que proceder en la aplicación de la pena. Si la cuestión no ofrece duda en el caso de penas privativas de libertad, dos son las posibles soluciones para el caso de penas de índole pecuniaria: o bien atender, efectivamente, a la declaración de solidaridad de los miembros de la unidad familiar, o bien soslayar ésta, procediendo, en el caso de impago por el condenado, a aplicar una pena subsidiaria (art. 58 del PCP).

Por lo que se refiere a las personas jurídicas, desaparecida en el art. 370 la fórmula contenida en el art. 319-3 del Código Penal—en virtud de la cual se establece una presunción “*iuris tantum*” de responsabilidad de los directivos de la empresa, para el caso de que el titular de la cuota defraudada o de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una persona jurídica—, la cuestión de la responsabilidad penal de este tipo de entidades habrá de tratarse a la luz de las reglas generales que sobre esta materia se contienen en el propio proyecto, (art. 35), el cual atribuye a los administrados la responsabilidad por delitos en los que es la sociedad o entidad la que ostente la cualidad de sujeto activo del delito.

El sujeto pasivo del delito será la Hacienda estatal, autónoma—novedad con respecto al art. 319 del Código, como consecuencia de la nueva configuración del Estado— o local, titular del crédito defraudado.

(14) Vid. RAMALLO MASSANET, J., “La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español”, “Rev. Esp. Der. Fin.” n.º. 29 (1981), pág. 57. En cuanto al tema de las sanciones a los miembros de la unidad familiar, vid. págs. 64-65 y 74.

IV. PENALIDAD

La pena atribuida al delito fiscal consiste en sanción privativa de libertad y, en concurrencia con ella, sanción pecuniaria (art. 370-1).

En cuanto a la primera, desaparece la escala móvil en relación a la cuantía de la defraudación, establecida en el vigente art. 319, pasando a ser castigada la defraudación con pena privativa de libertad en todo caso, consistente en prisión de seis meses a tres años, según la gravedad de la defraudación. Por lo que se refiere a la pena pecuniaria, se sustituye el cálculo por porcentaje en función de la suma defraudada, por multa de seis a veinticuatro meses, en virtud del sistema de días-multa introducido por el art. 55 del PCP.

En caso de reincidencia penal, además de las penas señaladas, se impondrá al agente o a la persona por él representada —caso de personas jurídicas— la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico y financiero, o bien la prohibición de obtenerlo durante un período de tres a cinco años (art. 370-3).

Por último, la gravedad de la pena vendrá determinada, dentro de los límites señalados, en función de la cuantía de la defraudación.

V. LA ACCION PENAL

El art. 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal configura al delito fiscal como un delito semi-público, en el que la iniciativa de la acción penal corresponde exclusivamente a la Administración financiera. Por el contrario, el art. 370-4 del PCP cambia radicalmente la naturaleza de la acción penal, convirtiendo al delito tributario en un delito típicamente público, que puede ser perseguido de oficio, o por denuncia o por querrela, tanto de la Administración como de los particulares, acabando así con la monopolización de la represión del fraude fiscal por la Administración.

VI. AMBITO DE APLICACION DEL DELITO TRIBUTARIO

La existencia de una doble incriminación, penal y administrativa, del fraude fiscal —el art. 370 del PCP y los arts. 77 y ss. de la LGT—, operando sobre los mismos presupuestos fácticos, hará preciso delimitar el ámbito de aplicación de uno y otro tipo sancionador.

Como ya se ha expuesto, del art. 370 del PCP se infiere que, para ser penalmente recriminable, la defraudación habrá de ser, por una parte, igual o superior en cuantía a tres millones de pesetas y, por otra, habrá de tener carácter doloso. La ausencia en el Libro III del PCP ("Faltas y sus penas") de alguna especie de falta fiscal, determina que las infracciones que no reúnan los dos requisitos apuntados deberán ser objeto de represión administrativa, con arreglo a los criterios que para las infracciones tributarias señala la LGT.

En este sentido, se concluye que podrán ser objeto de incriminación penal las defraudaciones dolosas de cuantía igual o superior a tres millones de pesetas, en tanto que las defraudaciones culposas de tres o más millones y las inferiores a esta cuantía, bien sean culposas o dolosas, entrarán en la órbita de la represión administrativa.