

EL DELITO TRIBUTARIO

Madrid, 1977

SUMARIO:

EL FRAUDE FISCAL.—1. Introducción.—2. Establecimiento de un sistema de inspección riguroso y constante.—3. Implantación de una conciencia fiscal.—4. El principio de «ignorantia legis non excusat».—5. Competencia de la jurisdicción ordinaria a través de órganos especializados.—6. *Conclusiones.*

EL FRAUDE FISCAL

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace ya bastante y lejanos años he venido preocupándome del fraude fiscal. No puedo olvidar que entonces fui profesor de Derecho Penal Financiero en el Instituto de Estudios Penales, así como que pronuncie algunas conferencias, entre las que citaré una del año 1934 —por llevar un magnífico prólogo del nunca bien llorado profesor Jiménez de Asúa— sobre «el delito financiero, su repercusión en el crédito y en la Economía» y la pequeña monografía que en 1940 escribí sobre «El delito tributario».

También en agosto de 1935 presenté un trabajo en el VIII Congreso Internacional de Contabilidad, celebrado en Bruselas, que fue incorporado como una de sus conclusiones: «La acción de la contabilidad después del cierre del balance de fin de ejercicio», en el que traté ciertos aspectos de falsedades contables relacionadas con posibles aspectos del delito o fraude fiscal.

De otra parte, el Círculo de Estudios Jurídicos organizó unos coloquios en el mes de mayo de 1971 sobre «Las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal», que resultaron muy interesantes, sobre todo algunos de ellos.

Dichos coloquios fueron publicados, razón por la que puedo recomendar su lectura, pero, no obstante, quiero recoger ya, desde ahora, algo de lo que, como una especie de conclusiones, se dice en su introducción:

«... Resultaba lógica la elección del tema, porque en el campo político empezaron a observarse corrientes de opinión que podían agitar ese trasfondo demagógico que existe siempre debajo de ciertos problemas y que enturbia y arrastra a veces las mejores intenciones. Y el jurista está llamado en tales ocasiones a recordar con urgencia las exigencias de la

justicia y del Estado de Derecho y a presentar las soluciones provenientes de su disciplina, disciplina que existía mucho antes del episodio político y seguirá existiendo mucho después que aquél haya cerrado su ciclo.

El lector advertirá que si no un verdadero consenso —difícil de conseguir en tema donde lo puramente jurídico enlaza con factores exógenos— se marcó un decidido criterio mayoritario en el sentido de que todavía no se cumplen los supuestos requeridos por el Estado de Derecho para la admisión aquí y ahora del llamado delito fiscal. Las tesis minoritarias, por otra parte, tampoco centraron su disidencia en desdenar aquellas exigencias previas, sino que se apoyaron en motivaciones político-sociales para defender la urgencia de la implantación.»

Entre esas exigencias se mencionan:

- «Las normas fiscales deben ser claras y justas.
- La aplicación rígida del principio «solve et repete» paraliza el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente.
- Es necesario un control más efectivo del gasto público.
- La implantación del delito tributario no sería totalmente justa mientras la Administración no pudiera garantizar que la aplicación se puede extender a todos en el supuesto que se produzca el hecho contemplado en la norma correspondiente, porque la justicia aplicada no a todos, sino a unos pocos es una nueva injusticia que se añade a la previamente existente.
- Las sanciones en las infracciones tributarias no pueden concebirse como un instrumento recaudatorio, sino como un instrumento de justicia. Quienes piensen, por tanto, que debe establecerse el delito tributario, con objeto de facilitar la recaudación, están desvirtuando la aplicación de la pena y su finalidad propia, que

no es la de producir una mayor recaudación.

- Ante la falta de tradición en la materia hay que crear una conciencia que —como la que se produce alrededor del contrabando— contemple la infracción fiscal con decidida repulsión.
- Desde el punto de vista de la justicia fiscal, debe equilibrarse el lenguaje entre la Administración y el administrado, y, por tanto, no puede preponderar la supremacía de aquélla, como ocurre actualmente en nuestro Derecho Tributario.
- Resultaría inconcebible la implantación del delito fiscal en base de interpretaciones dadas por órdenes ministeriales, más atentas a la oportunidad y eficacia de la política fiscal que a la justicia a secas, así como el actual funcionamiento de los principios de la responsabilidad objetiva y de la responsabilidad por el hecho de otro.
- Corresponde a la Administración dar ejemplo de sensibilidad en el cumplimiento de sus deberes y en el reconocimiento de sus propias responsabilidades frente al contribuyente. Este reconocimiento de responsabilidad y la subsiguiente reparación, aunque proclamado en textos positivos, todavía no se ha incorporado de manera efectiva al derecho vivo de la sociedad española.»

Por estas razones no puede extrañar considere el delito tributario como una de las facetas incluidas en el tema «Las empresas y sus verdades».

El fiscal del Tribunal Supremo, en el capítulo VI de su antes citada Memoria, dedicado a «Cuestiones de interés doctrinal más destacadas, contenidas en las Memorias de los fiscales de las Audiencias», incluye la del de Valencia.

Este fiscal comienza su concienzudo e interesante trabajo titulado «En torno a la necesidad de tipificar penalmente el

fraude fiscal», aludiendo a la exposición de motivos del Decreto-ley de 3 de octubre 8/1966, en cuanto «justificaba las normas adoptadas sobre la base de que el tributo es hoy un instrumento de la política social», y que por ello «el fraude tributario es antisocial por cuanto afecta al principio de solidaridad», añadiendo que «es la primera vez que el Estado español ha abordado de una manera tan franca y tan directa el tema del fraude fiscal».

Ante éstas y otras razones, afirma: «Es de interés abordar el tema con el fin de pretender ahondar en las posibilidades, ventajas e inconvenientes que pudiera presentar esta hipotética tipificación, entendida la misma no como todo ataque patrimonial contra el Fisco, sino solamente aquel que, de una forma fraudulenta, se deriva o tenga lugar con ocasión del ejercicio de la potestad recaudatoria del Estado». Y, a tal efecto, dice estimar del mayor interés:

- A) Naturaleza de la infracción tributaria.
- B) El concepto de fraude fiscal.
- C) Carácter de la posible figura.

Cuando se refiere a la naturaleza de la infracción tributaria alude a la relación especial que se deriva de disposiciones que son imperativas, tanto para los órganos del Estado como para las personas sujetas a su potestad: la relación jurídica impositiva.

En sentido amplio, dice que «infracción tributaria es toda vulneración de las obligaciones nacidas de esta relación», pero seguidamente se pregunta: «¿Cuándo la infracción tributaria será infracción penal? ¿Pertencen las infracciones tributarias al campo de las infracciones penales?»

Así, después de exponer su «criterio referente a la similitud de naturaleza jurídica entre las infracciones fiscales y las infracciones penales», intenta establecer «el concepto de fraude fiscal», para lo

en la incidencia del impuesto, y es siempre un acto inmoral cuando conduce a una desigualdad distributiva (Scialp)».

El Tribunal Supremo italiano, en sentencia de 18 de octubre de 1929 y 7 de febrero de 1930, mantiene la doctrina de que, probada la voluntad de observar la ley, no es jurídico, equitativo ni siquiera materia fiscal estimar que el particular, de buena fe, está obligado a la interpretación más rigurosa de un texto legal oscuro.

No puede desconocerse que ante la mayor parte de los fraudes fiscales el público permanece indiferente por no haberse logrado provocar alarma social. Es de esperar que, con la sucesiva evolución ética que forzosamente ha de producirse, se advertirá la inmoralidad de aquel fraude.

Vemos, por tanto, que cualquier estudio sobre el delito fiscal exige algunas consideraciones previas.

El Código Penal de 1870, en su art. 331 (que es el 319 del Código de 1944) y el 324 antes citado, tipificaba un verdadero DF ante la concurrencia conjunta de estos tres requisitos:

a) Propósito de eludir el pago de los impuestos.

b) Requerimiento de funcionario administrativo.

c) Ocultación total de uno o varios bienes (no comprende la mera *disminución de valor*).

A semejanza de las *infracciones administrativas*, la sanción consistía (y consiste) en multa del tanto al quíntuplo de los impuestos defraudados, más no por ello deja de tratarse de un delito, a saber: Lleva consigo instrucción sumarial, procesamiento y juicio oral y público.

Pertenece la decisión a la jurisdicción ordinaria.

Da lugar a antecedentes penales.

No ya como DF, sino como delito común, los artículos 314.4 y 315 del Código Penal de 1870 (arts. 302.4 y 303 del hoy vigente) tipifican como *falsedad en docu-*

mento público faltar a la verdad en la narración de los hechos, lo que ha dado lugar a criterios dispares, y mientras la sentencia de la Sala Segunda del T. S. de 18 de octubre de 1926 sanciona como tal delito común la mención en escritura pública de precio inferior al verdadero con ánimo de disminuir los impuestos, la sentencia de 18 de mayo de 1927 se pronuncia en sentido contrario, estableciendo que las defraudaciones cometidas por los contribuyentes únicamente caen bajo el imperio del Código Penal cuando la ley administrativa lo dice expresamente, cual sucede con aquel precepto que contempla «el empleo de Timbres ya usados».

Parece haber prevalecido el criterio de esta sentencia, creemos que acertado; mas ello no la desliga de su indudable influencia en esa corruptela endémica que consiste en la práctica generalmente seguida en actos traslaticios: documento privado, *inexhibible*, con mención del verdadero precio, muy inferior al que, en definitiva, se hace constar en la escritura pública.

Para conocer cuáles sean las infracciones administrativas en la legislación vigente, nos remitimos al artículo 83 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963: simples, de omisión y de defraudación.

En la futura e hipotética regulación del DF solamente se comprenderían las del tercer grupo: dolo pleno, esto es, acusada malicia del contribuyente, y con normas de restricción, a base de un tope en la cuantía de la cuota defraudada (mejor que total *deuda tributaria*), que aparte del ámbito de la nueva institución a las clases económicamente débiles, ya que en otro caso adquiriría proporciones masivas la población penal.

6. Conclusiones

Y para no hacer más largo este artículo, considero:

1. Las leyes fiscales, serenamente discutidas, serán las únicas que rijan el De-

cosa es informar o asesorar y otra controlar.

La utilización de algunas técnicas de toma de control de sociedades revela capacidades de adaptación de una disciplina jurídica que se conoce rigurosamente por excelencia, en el Derecho penal de sociedades de algunos países.

En Derecho español existen preceptos de tipo penal tributario, a los cuales aludí en mi citado libro sobre «El delito tributario», publicado en 1940, y que ahora doy por reproducidos.

El Código Penal común —en vigor ese año de 1940—, artículo 324, bajo la rúbrica «De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria», tipifica como delito:

El que, requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciera con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por éste debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas.»

Y el art. 555 prevé:

«El que intencionadamente o por cualquier medio destruyere, inutilizare o dañare una cosa propia de utilidad social o de cualquier otro medio la sustrajera al cumplimiento de los deberes legales impuestos en servicio de la economía nacional será sancionado con las penas de arresto mayor y multa del tanto al triplo del valor de la cosa o del daño producido.»

La Ley de Contrabando y Defraudación de 14 de enero de 1929 lo es penal y procesal, constituyendo en esta materia el Cuerpo legislativo más completo de los producidos en España.

El artículo 26 de la Ley de impuestos de Derechos reales y sobre Transmisión de bienes de 11 de marzo de 1932 señalaba ya penas, incluso privativas de libertad, a los delitos que la propia ley tipifica. El Reglamento de 4 de octubre de 1924 sobre la Renta del alcohol define delitos que se castigan con las penas y

procedimientos señalados en la Ley de Contrabando y Defraudación. La Ley de 18 de abril de 1932 sobre Impuestos del Timbre del Estado cubre el título IV con la rúbrica «Investigación y sanciones correccionales», dedicando a estas últimas su capítulo II, y merece destacarse su art. 227 en relación con el 324 del Código Penal común —artículos 311 al 313— para sancionar los hechos que allí se especifican.

La Ley de 5 de enero de 1939, en sus artículos 14 y 15, dispone:

Art. 14. La inexactitud maliciosa en las declaraciones que presenten en la Administración será castigada con multa del duplo al quintuplo de la cantidad en que resulte aumentada la cuota.

En el caso de falta de presentación de declaraciones que se presenten en la Administración que las disposiciones vigentes determinen, la multa no podrá ser inferior al importe de la cuota ni exceder del duplo de ella.

Lo establecido en este artículo se entenderá, sin perjuicio de que la Administración dé cuenta a los Tribunales de Justicia de los hechos que pudieran ser constitutivos del delito de falsedad u otro cualquiera, realizado por los contribuyentes, a los efectos de la responsabilidad penal que a los mismos pudiera alcanzar.»

Art. 15. Los administradores legales de toda clase de empresas serán responsables subsidiarios de las cantidades exigibles por esta Ley.

En el supuesto de empresas en liquidación quedan obligados sus liquidadores a formular las declaraciones que, en su caso, procedan y a abonar, en nombre de dichas empresas, el importe del gravamen que puedan afactarlas, siendo tales liquidadores responsables por incumplimiento de estos preceptos del pago de las sumas devengadas.»

La ley tributaria ha de interpretarse con carácter restrictivo y no en perjuicio del contribuyente.

«La evasión fiscal puede ser un acto moral si tiende a eliminar una injusticia»

Ya no vale esa antigua concepción de la contabilidad. Esta lo que registra hoy son hechos u operaciones económicas y jurídicas (diferencia, por ejemplo, entre una obligación garantizada o no con hipoteca o prenda).

Para registrar hechos económicos o con esencia jurídica hay que penetrar en el contenido de la operación para que la contabilidad sea fiel reflejo, primero, de la vida de la empresa o empresas; después, de la sociedad o sociedades a que éstas pertenecen.

La contabilidad refleja el alma de la sociedad en dos momentos trascendentales. El uno, mirando al interior del cuerpo; el otro, cara al exterior.

Pero ese alma no es captable por cualquiera. Se necesita poseer los conocimientos suficientes para analizar el contenido de cada uno de los hechos u operaciones para su registro correcto en la contabilidad, para que ésta hable por sí misma.

Como con acierto dice el gran profesor Fernández Pita: En la teoría del lenguaje se introduce el principio de economicidad. Con el lenguaje se trata de «comunicar» con el mínimo coste, y frente a los lenguajes de carácter onomatopéyico e históricos surge el lenguaje cibernético.

Pues bien, el mismo proceso se ha dado en el orden contable. El desarrollo de la Contabilidad Nacional, de la Contabilidad Intersectoria (modelos input-output), tanto en macroeconomía como en microeconomía, ha llevado necesariamente a la elaboración de matrices como instrumento de atribución de magnitudes contables. Un vector columna aplicado sobre una matriz preestablecida produce un vector columna de resultado. De esta manera la Contabilidad con un lenguaje preelaborado proporciona la máxima información con el mínimo coste. Esto es la Contabilidad Cibernética o Matricial.

Cuando a la planificación se añaden criterios de optimización (etapa en la que estamos actualmente viviendo), los resultados que se obtienen precalificados en función del criterio de optimización esta-

blecido. Así sucede con el lenguaje, cuyas distintas manifestaciones e incluso formas de instrumentación son más o menos útiles y, por consiguiente, más o menos económicas en función de los objetivos de información que se pretenden. Análogamente sucede con la Contabilidad que en su disposición y manejo nivelará distintos resultados en función de los criterios que inspiran su elaboración.

El fenómeno quizá se vea con más claridad en el orden contable nacional. La optimización unas veces se logra cuando se alcanza el mayor rendimiento productivo; otras, cuando se minimiza el desempleo. Naturalmente que es posible establecer niveles de relaciones en función de los óptimos deseables, habida cuenta del factor de los objetivos a conseguir.

Cuando así se procede en Contabilidad se introduce un nuevo vector o dimensión, que es representativo de la consecución relativa de un determinado orden: así surge la Contabilidad dimensional. La Contabilidad dimensional podemos calificarla como una forma de lenguaje con traducción simultánea a los distintos sectores interesados en la realidad de la empresa o de la economía general.

Ya no basta un «práctico» para responsabilizarse con la contabilidad. Por eso existen hoy Escuelas y Facultades donde se estudia cuanto es preciso para saber captar y analizar aquellas operaciones como acto previo a su registro contable.

Pero este estudio no basta. Se necesitan las especializaciones.

No es lo mismo ser asesor fiscal o auditor interno de la sociedad que sigue día a día la marcha de la empresa y las actividades sociales al servicio de quienes sean sus directores responsables, a fin de orientarlas con verdadero conocimiento de lo cierto y verdadero, que ser auditor externo, es decir, que independientemente de lo social estudia lo registrado en la contabilidad, en base de los documentos y resoluciones que los justifiquen como un medio de control e información.

Separo estas actividades porque una

cual dice distinguir «la evasión, la simulación y el fraude», así como «fraude al Fisco, fraude a la ley y opción fiscal», cuya distinción cree debe estar «en el fin perseguido: objetivo en fraude de ley y subjetivo en el fraude fiscal de beneficiarse a costa del Erario, aclarando que las únicas conductas que merecen la tipificación fiscal penal son la de «evasión fraudulenta». A tal efecto entiende que la «defraudación tributaria» comprende los actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del tributo oculta las bases imponibles o evita, por otros procedimientos, que el ente público liquide y haga efectiva la cuota tributaria a la que legalmente tenga derecho».

Quando trata del «Carácter de la posible figura» dice que «ante la dificultad de una descripción exacta de la que pudiera ser la hipotética figura penal» apunta «unas veces a través de lo que cree deben ser sus caracteres inspiradores»: tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad, penalidad, perfección del delito y el delito y la contravención.

Al referirse a este último dice ser «varios los criterios que barajan los autores para establecer la diferencia entre el delito fiscal y la mera contravención administrativa...». «De todas estas manifestaciones creemos que la línea fronteriza entre el delito y la contravención fiscales hay que encontrarla en la voluntariedad del sujeto, en la maquinación, en el fraude».

Quando se ocupa de la «Tarea previa o coetánea a la criminalización del fraude fiscal», el fiscal de Valencia hace afirmaciones del máximo interés: «Para que el ciudadano español medio llegue a tener conciencia de la improchabilidad penal —de la antijuridicidad— del fraude fiscal es necesario remover ciertos factores técnicos, sociales, políticos y económicos mediante las campañas siguientes:

1. Implantación de una legislación fiscal clara y simple.

2. Implantación de un sistema de inspección riguroso y constante.
3. Implantación de un sistema de sanciones graves.
4. Implantación de una presión fiscal correcta y adecuada.
5. Implantación de un tributo de origen de aplicación legítima.
6. Implantación de una conciencia fiscal.
7. Erradicar de nuestra legislación el sistema de Evaluación Global y el Régimen de Convenio, por no ser otra cosa que el reconocimiento oficial del fraude fiscal.
8. Concesión de una amnistía total al contribuyente.
9. Implantación del delito fiscal, como última etapa.

Pero, eso sí, en base a la teoría jurídica del delito.

- a) Construcción en base a la teoría jurídica del delito.
- b) Implantación de los principios de legalidad y culpabilidad.
- c) Admisión de circunstancias modificativas; en general, las del Código Penal (salvo la de reincidencia y de reiteración, que, quizá, merezca tratamiento especial).
- d) Responsabilidad de las personas jurídicas.
- e) Implantación del principio «ignorantia legis non excusat».
- f) Tipificación en una ley general y única en tanto no se promulgue el, en gestación, Código Tributario.
- g) Competencia de la jurisdicción ordinaria a través de órganos especializados.»

De entre todas esas consideraciones vamos a referirnos a algunas de las «campañas» que según el citado fiscal deben ser trámite previo a la tipificación del delito tributario.

recho tributario, sin que su interpretación quede al arbitrio de la Administración.

2. Que debe crearse el delito fiscal, atendida la finalidad de las leyes tributarias y la exigencia de ser correcta su interpretación, que, en caso de duda, lo será a favor del contribuyente.

3. Necesidad de crear una conciencia social a favor de la teoría jurídica de dicho delito, mediante una campaña pública que justifique la necesidad de su existencia y el alcance de su responsabilidad. ducadas.

4. Necesidad de que en todo momento se tenga en cuenta que el contribuyente se enfrenta a veces con hechos económicos no especialmente previstos en las leyes tributarias y, en ocasiones, por reglamentaciones previstas para leyes caducas.

5. Competencia exclusiva de la juris-

dicción ordinaria a través de órganos especializados y constituidos por los componentes de la Carrera Judicial, quienes quedarán exentos de toda clase de tributos, manera segura de que éstos no influirán, inconscientemente en su ánimo, cuando traten de juzgarlos.

6. Atención a esa conciencia social, de la que ha de formar parte el convencimiento de que el dinero que se aporte a la comunidad se gasta correctamente, no sólo desde el punto de vista económico, jurídico y contable, sino también del muy importante aspecto político.

7. El delito fiscal no debe crearse hasta que aquella conciencia se logre formar, dedicándole un tiempo no menor de dos años, habida cuenta de las constantes declaraciones oficiales sobre la injusticia de nuestro sistema fiscal.