



Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



Grado en: Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 2013/2014
Convocatoria: Junio

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 305.1. CP:
TIPICIDAD PENAL Y PREJUDICIALIDAD**

CRIME TAX FRAUD OF ARTICLE 305.1. CP: CRIMINAL TYPICITY AND
PRELIMINARY

Realizado por el alumno D. José Antonio de Ara Martín

Tutorizado por el Profesor D. Esteban Sola Reche

Departamento: Disciplinas jurídicas básicas

Área de conocimiento: Derecho penal

RESUMEN: La sostenibilidad del Estado del Bienestar exige que las obligaciones derivadas de las relaciones que se establecen entre los contribuyentes y la Hacienda Pública sean cumplidas, debiendo intervenir el Estado, en uso del poder punitivo que se le reconoce, para castigar aquellos comportamientos que transgredan el orden socioeconómico establecido. El delito de defraudación tributaria, tipificado en el artículo 305.1. CP, viene a suponer la más grave reacción jurídica que el ordenamiento prevé frente a la elusión del deber de sostenimiento de los gastos públicos que, en virtud del citado artículo 31 CE, recae sobre todos los contribuyentes. No obstante, se suscitan discusiones respecto a la naturaleza del delito y a la articulación que de los procesos y órdenes jurisdiccionales convergentes debiera establecerse. Particularmente, se analiza el tipo delictivo de defraudación tributaria y las relaciones que se establecen entre el orden jurisdiccional penal y el orden jurisdiccional contencioso-administrativo cuando en el seno del proceso por delito contra la Hacienda Pública aparece una cuestión que como prejudicial debiera tratarse.

Palabras clave: defraudación tributaria, tipicidad penal, prejudicialidad.

ABSTRACT: The sustainability of the Welfare State requires that the obligations arising from the relationships established between taxpayers and the Treasury are met, having the State intervene, in use of the punitive power is recognized, to punish those behaviors that violate the order socioeconomic established. The crime of tax fraud, as defined in article 305.1. PC, is to assume the worst legal system provides that the reaction against circumvention of the duty to sustain public expenditure, in virtue of article 31 EC, falls on all taxpayers. However, discussions about the nature of the offense and the articulation of judicial orders and processes should be established convergent arise. In particular, the type of criminal tax fraud and the relationships established between criminal court order and contentious administrative order is analyzed when within the proceedings for the offense against the Treasury an issue that should be treated as preliminary appears.

Keywords: tax fraud, criminal typicity, preliminary.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA TIPICIDAD PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. 2.1. Bien jurídico protegido. 2.2. Tipo objetivo. 2.2.1. Sujeto penalmente responsable. 2.2.2. Responsabilidad penal del asesor fiscal. 2.2.3. Sujeto pasivo. 2.2.4. Comportamiento típico. 2.2.5. Norma penal en blanco. 2.3. Tipo subjetivo. 2.4. Cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad. 3. LA CONVERGENCIA DE ÓRDENES COMPETENCIALES DIFERENTES Y LAS CUESTIONES DE PREJUDICIALIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. 3.1. Articulaciones procesales posibles. 3.1.1. Prejudicialidad penal. 3.1.2. Prejudicialidad administrativa. 3.1.3. Paralelismo entre los procedimientos penal y administrativo. 3.2. Prejudicialidad penal como sistema vigente. 3.3. Prejudicialidad administrativa como propuesta de *lege ferenda*. 4. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

1. El artículo 31 CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Los ingresos fiscales se convierten así en la principal fuente por medio de la cual hacer posible la sostenibilidad del Estado del Bienestar ¹. Por ello es que la exigencia de los ingresos fiscales debidos a la Hacienda Pública se acentúa aún más, de manera incisiva, en un período económicamente crítico como el actual, motivando esta exigencia la lucha contra el fraude fiscal. Frente al incumplimiento de las normas tributarias por los obligados a contribuir son dos las vías por las cuales el ordenamiento jurídico cabe que reaccione: mediante la vía administrativa (situándonos en el ámbito de las infracciones tributarias) o mediante la vía penal (situándonos en el ámbito de las infracciones penales).

2. La reacción mediante la vía penal exige la referencia a la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública, recogidos en el Título XIV CP, artículos 305 y siguientes, entre los que encontramos el de defraudación tributaria del artículo 305.1.

¹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ / MIQUEL BURGOS, *Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal*, Crónica Tributaria - IEF, número 146, 2013, pp. 179 ss.

como tipo básico de fraude fiscal. Con la tipificación de este comportamiento, la relación jurídico-tributaria que subyace adquiere una dimensión jurídico-penal, penalizándose aquellos comportamientos que transgreden gravemente el deber de contribuir y que afectan sensiblemente a la funcionalidad de la Hacienda Pública ².

Sin embargo, la tipificación del delito de defraudación tributaria ha generado y genera controversias acerca de su naturaleza. Así, se discute si estamos o no ante un delito especial y, por consiguiente, si el sujeto penalmente responsable como autor directo del delito fiscal únicamente puede serlo el contribuyente o el responsable de los pagos a cuenta o, en su caso, también un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria; cuál es el comportamiento típico en su modalidad activa y omisiva subsumible en el tipo penal; si el tipo penal de defraudación tributaria es una norma penal en blanco y, siendo así, en qué modo la integración del tipo exige su complementación mediante la remisión a normas extrapenales como vienen a ser las normas que conforman el ordenamiento jurídico tributario; y en relación con la cuantía a la que asciende la cuota defraudada (o la devolución indebida del tributo), si la misma ha de considerarse resultado típico del delito y, en consecuencia, elemento integrante del tipo, o si ha de ser tratada como una condición objetiva de punibilidad y, por consiguiente, como una circunstancia que incide sobre la punibilidad y no sobre la tipicidad del hecho.

3. Junto a la posible reacción penal, coexiste una principal incidencia de carácter procesal. La determinación de la cuota defraudada exige comprobar la realización del hecho imponible y su cuantificación económica, lo cual obliga remitirse a las normas tributarias que disciplinan el impuesto eludido. Y esta remisión plantea el surgimiento de una cuestión prejudicial en el proceso penal por delito de defraudación tributaria contra la Hacienda Pública (regulación de la prejudicialidad que encontramos en los artículos 3 y siguientes del Capítulo II del Título I LECrim.) cuyo tratamiento es discutible por cuanto la prejudicialidad pueda calificarse de no devolutiva (conociendo de ella, por tanto, el orden jurisdiccional penal) o, por el contrario, de devolutiva (conociendo de ella, en consecuencia, el orden jurisdiccional contencioso-administrativo).

² COLOMA CHICOT, *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pp. 39 ss.; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 8, 1998, p. 24.

El tratamiento de la prejudicialidad tributaria conlleva plantearse tres potenciales articulaciones sistemáticas ³ por medio de las cuales resolver la cuestión que se suscita en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública: 1) prioridad de la jurisdicción penal frente a la jurisdicción contencioso-administrativa; 2) prioridad de la jurisdicción contencioso-administrativa frente a la jurisdicción penal; y 3) paralelismo procedimental entre la jurisdicción penal y la jurisdicción contencioso-administrativa. La opción por una u otra articulación desencadena una serie de efectos merecedores de ser jurídicamente valorados, debiendo resaltarse la actual vigencia de un modelo procesal que otorga preferencia a la jurisdicción penal frente a la jurisdicción contencioso-administrativa.

2. LA TIPICIDAD PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

La defraudación tributaria supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública ⁴, si bien este comportamiento defraudatorio, activo u omisivo, únicamente adquiere relevancia jurídico-penal cuando el hecho histórico es subsumible, cuando menos, en el tipo básico de fraude fiscal recogido en el artículo 305.1. CP, tipo penal en virtud del cual:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

Sin poder ser exhaustivo en esta ocasión, con esta referencia al texto legal, destacaremos los aspectos de la configuración típica del delito, con decisiva incidencia en el objeto de este trabajo.

³ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 181.

⁴ BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 25 ss.; ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 61 ss.

2.1. Bien jurídico protegido

1. La lesión a la funcionalidad de la Hacienda Pública ⁵, entendiendo esta funcionalidad como el bien jurídico protegido por el ordenamiento jurídico, es la que fundamenta el reproche jurídico que de la conducta fiscalmente fraudulenta se prevé en el CP, encontrándose su cobertura constitucional en el mencionado artículo 31 CE ⁶.

La tutela jurídica se extiende no sólo a la función recaudatoria de la Hacienda Pública. También se extiende a la función garantizadora del sostenimiento de los gastos públicos generados por la actividad del Estado. El sostenimiento de los gastos públicos incide, a su vez, en el sostenimiento del Estado del Bienestar. El Estado pretende dar cobertura a estas dos funciones mediante la distribución equitativa de la carga tributaria y posterior asignación óptima de los recursos públicos recaudados ⁷.

2. El Tribunal Constitucional señala en su STC de 26 de abril de 1990 ⁸ que el deber de contribución supone «una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales» por lo que, mediante el reproche jurídico, «el legislador trata de compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse» indicando en su STC de 26 de noviembre de 1984 ⁹ que la inobservancia del deber de contribución «produciría una distribución injusta en la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar; de ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

⁵ MUÑOZ CONDE, Derecho Penal: Parte Especial, Tirant lo Blanch, Valencia, 19ª edición, 2013, pp. 964 y 965; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 24.

⁶ MARTÍNEZ ÁLVAREZ / MIQUEL BURGOS, *Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal*, Crónica Tributaria - IEF, número 146, 2013, pp. 179 ss.; MUÑOZ CONDE, Derecho Penal: Parte General, Tirant lo Blanch, Valencia, 8ª edición, 2010, pp. 251 ss.; MUÑOZ CONDE, Derecho Penal: Parte Especial, Tirant lo Blanch, Valencia, 19ª edición, 2013, pp. 964 y 965.

⁷ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 27 ss.

⁸ STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Leguina Villa, FF.JJ. 3 y 9.

⁹ STC 110/1984, de 26 de noviembre, ponente Latorre Segura, FJ 3.

2.2. Tipo objetivo ¹⁰

1. En el delito de defraudación tributaria, los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria que subyace al tipo delictivo trascienden para convertirse en los sujetos penalmente responsable y pasivo del delito.

2. El núcleo del comportamiento típico del delito de defraudación tributaria es la defraudación en cuanto pueda suponer el perjuicio patrimonial previsto como consecuencia del incumplimiento consciente de una obligación tributaria con ánimo de inducir a error a la Hacienda Pública mediante una conducta activa u omisiva adecuada para ello.

2.2.1. Sujeto penalmente responsable

1. De la redacción del artículo 305.1. CP, una de las discusiones que se han suscitado respecto a la naturaleza del tipo penal de defraudación tributaria es la de si el mismo ha de recibir el tratamiento de delito común o, por el contrario, de delito especial. La discusión surge como consecuencia del tipo hacer referencia al sujeto penalmente responsable de la forma que sigue: «*El que [...] defraude a la Hacienda Pública [...]*». Se observa, entonces, cómo no se introducen en el tipo elementos descriptivos referentes a la condición personal del sujeto penalmente responsable que lleven a identificar el carácter especial y no común de la figura delictiva ¹¹ si bien, no obstante, la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria se inclinan a favor de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito especial propio ¹² y no como un delito común.

2. Sobre esta cuestión se pronuncia el Tribunal Supremo en su STS de 8 de abril de 2008 ¹³ por la que resuelve un caso en el que dos sujetos, desde sociedades

¹⁰ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, *El delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 6 y 7; CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*, Quincena Fiscal, núm. 3, 2013, pp. 50 ss.; CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 27 ss.; DOPICO GÓMEZ-ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal*, Iuris: Actualidad y Práctica del Derecho, núm. 181-182, 2012, pp. 12 y 13; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 8ª edición, 2010, pp. 251 ss.; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 19ª edición, 2013, pp. 965 ss.

¹¹ APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 67 ss.; CORTÉS BECHIARELLI, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002, pp. 21 ss.; PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones tributarias*, IEF, Madrid, 1986, pp. 81 y 82; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 33 ss.

¹² CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 67 ss.

¹³ STS 1336/2008, de 8 de abril, ponente Colmenero Menéndez de Lúcar, FJ 2.

constituidas cuyo pretendido objeto era la prestación de servicios de diagnóstico y consultoría para empresas, idearon un sistema de captación de mercantiles, algunas de ellas con graves dificultades económicas, con el fin de conseguir toda su documentación, e incluso convencieron a algunas personas para firmar escrituras de constitución de empresas. Las mercantiles crearon todo tipo de documentación falsa, utilizando números de documentos nacional de identidad irreales o verdaderos (pero con desconocimiento de sus titulares), escrituras de constitución de mercantiles falsas, certificaciones de la Seguridad Social que no corresponden a la realidad, facturas falsas de empresas reales, contratos de arrendamiento con nombres ficticios, contratos de apertura de cuentas bancarias con nombres y firmas falsos, relación de trabajadores que no se correspondían con la realidad, todo ello con el fin de obtener devoluciones de la Hacienda Pública, así como subvenciones del Instituto de la Mediana y Pequeña Empresa Valenciana (IMPIVA) y de la Comunidad de Madrid. De esta manera, durante los años 1990 a 1995, presentando la documentación previamente manipulada, consiguieron obtener devoluciones de la Hacienda Pública, en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como subvenciones del IMPIVA y de la Comunidad de Madrid.

El Alto Tribunal, planteándose si el comportamiento infractor era subsumible en el tipo penal de defraudación tributaria o en el tipo penal de estafa, señala que «subsiste la calificación del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como un delito especial propio, que, como tal, solo puede cometer como autor el obligado tributario. Es decir, que en la obtención indebida de devoluciones por IVA, el delito fiscal solamente puede ser cometido por quien sea contribuyente por ese tributo. Si, no siéndolo, falsea la documentación para aparentar que lo es, obteniendo así la devolución, los hechos deben ser calificados como constitutivos de un delito de estafa. Dicho de otra forma, el principio de especialidad, que conduce a considerar los hechos como delito fiscal o infracción administrativa en caso de no superar las cuantías establecidas en la ley, solo opera cuando el sujeto activo es el requerido por el tipo como autor».

Se parte, por lo tanto, de la consideración de que la infracción penal tiene como precedente la transgresión de los deberes que incumben a la parte pasiva de la relación jurídico-tributaria que subyace al tipo penal, por lo que, en remisión a la normativa

tributaria, el delito de fraude fiscal únicamente podrá ser cometido por los sujetos pasivos del tributo, así como por aquellos obligados tributarios que, conforme a la normativa de determinados impuestos sobre la renta, se encuentran sujetos a realizar pagos a cuenta a la Hacienda Pública.

3. En consecuencia, siguiendo la posición mayoritaria de la doctrina y la jurisprudencia, cabe concluir que cualesquiera otras personas distintas de los sujetos pasivos del tributo y los sujetos obligados a realizar pagos a cuenta no podrán ser nunca autoras directas del delito de defraudación tributaria, si bien cabe la responsabilidad penal accesoria de las mismas mediante las distintas formas de participación en el delito expresamente previstas en el CP.

2.2.2. Responsabilidad penal del asesor fiscal

1. En este punto ha de plantearse si la especialidad del delito ha de motivar que únicamente sean responsables del mismo a título de autores directos los obligados tributarios o, junto a ellos, decayendo por tanto la especialidad del ilícito, debieran también ser considerados penalmente responsables como autores de un delito de defraudación tributaria aquéllos que, si bien no son propiamente los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, han interferido de tal forma en la relación entre el obligado tributario y la Hacienda Pública por razón de su oficio o cargo (caso de los asesores fiscales) que han causado exclusivamente (sin el conocimiento y consentimiento del obligado tributario) la lesión al deber contributivo.

2. El asesor fiscal, como tercero que interfiere en la relación jurídico-tributaria, es aquél del que el obligado tributario se asiste en el cumplimiento de sus deberes con la Hacienda Pública por sus conocimientos especializados en materia fiscal. El contribuyente procura, de esta manera, tributar de la forma más favorable posible a sus intereses (y en principio) sin transgredir la legalidad vigente. Mas en ningún caso ha de obrar el asesor fiscal de manera disconforme con la voluntad del contribuyente al que asiste¹⁴.

¹⁴ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 78 ss.; MARTÍN DÉGANO, *La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación tributaria y en la infracción tributaria*, Carta Tributaria, núm. 1, 2001, p. 2.

3. La actual consideración del delito de defraudación tributaria como delito especial ¹⁵, tal y como se ha indicado, implica que la atipicidad del comportamiento del contribuyente por obrar éste imprudentemente se extienda, en virtud del principio de accesoriedad que informa nuestro sistema penal, a los partícipes, por más que éstos hayan obrado dolosamente. Ello trae consigo la irresponsabilidad penal de aquéllos que han podido originar exclusivamente la defraudación por razón de su oficio o cargo. De ser la interferencia conocida y querida por el obligado tributario nos situaríamos, respecto a estos terceros, en el ámbito de la participación punible y no de la autoría. Por lo tanto, sin autoría típica y antijurídica del obligado tributario no hay participación punible posible.

4. El Tribunal Supremo se refiere a la participación punible del asesor fiscal en su STS de 26 de julio de 1999 ¹⁶ por la que desestima el recurso de casación interpuesto por los condenados como responsables de un delito contra la Hacienda Pública. Se expone en la sentencia que Bernardino incumplió el deber de declarar como ingresos los beneficios, que alcanzaron la cifra de 74.826.082 de pesetas obtenidos, a través de «L., S.A.», de la que materialmente era único dueño, con la compra y posterior venta de un inmueble, dejando sin pagar una cuota tributaria de 40.058.649 pesetas por el Impuesto de Rendimiento de las Personas Físicas (IRPF), en consideración al régimen de transparencia fiscal al que estaba sometida la referida «L., S.A.», por tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes.

El «régimen de transparencia fiscal quiere decir que, en los casos como el presente, los beneficios de la sociedad no tributan por el Impuesto de Sociedades, sino que han de distribuirse entre los socios y éstos, cuando se trata de personas físicas, han de declararlos en la correspondiente base imponible del IRPF, previa determinación por la sociedad, al cerrar el ejercicio correspondiente al año de que se trate, de la parte que de esos beneficios le corresponde a cada socio».

«La defraudación a la Hacienda Pública se hizo a través de una compleja operación, con intervención de varias sociedades, al objeto de ocultar la realidad del beneficio obtenido por Bernardino, siendo su asesor fiscal, Miguel, quien la planeó y actuó junto con Bernardino en su ejecución, razón por la cual éste último fue condenado

¹⁵ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 53 ss.

¹⁶ STS 5424/1999, de 26 de julio, ponente Delgado García, FF.JJ. 1, 2 y 5.

en calidad de cooperador necesario con las mismas penas y responsabilidad civil que el autor».

El Tribunal resalta que «la participación de Miguel fue imprescindible para el desarrollo del delito en la forma concreta en que éste se ejecutó», pues «su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución». Prosigue indicando que «fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Miguel».

Se aprecia, entonces, como la condena que recae sobre el asesor fiscal se determina a título de partícipe¹⁷ del comportamiento típico como cooperador necesario y no a título de autor o coautor pese a concurrir todos los presupuestos que fundamentarían este título de imputación de preverse en el tipo penal esta posibilidad ya que, si bien es cierto que planteándose la participación en términos de cooperación necesaria la condena que se prevé es la misma que la del autor, los títulos de imputación no, y las consecuencias jurídico-penales que pudieran derivarse de ellos tampoco necesariamente.

5. Ante la situación a la que la vigente regulación conduce, sería conveniente plantear una reforma del delito defraudación tributaria que extienda el ámbito de los posibles sujetos penalmente responsables del delito a otras personas distintas del obligado tributario que puedan resultar autoras del hecho punible, con indiferencia de que en otros casos esos terceros no resulten autores sino partícipes y sean de aplicación, consecuentemente, las reglas que disciplinan la participación en el delito¹⁸. En Alemania, por ejemplo, el delito de defraudación tributaria no recibe el tratamiento de delito especial por lo que puede ser cometido por personas distintas del propio obligado tributario¹⁹. Por ello es que ha de cuestionarse la razón por la que, en España, el delito de defraudación tributaria es concebido como un delito especial, y con más motivo la razón por la que el mismo es concebido como un delito especial propio.

¹⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona, 2011, p. 163.

¹⁸ SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 79 ss.

¹⁹ ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 297 ss.

2.2.3. Sujeto pasivo

1. En el delito de defraudación tributaria, el sujeto pasivo se corresponde con el titular del bien jurídico lesionado por el comportamiento típico del evasor fiscal. Siendo el bien jurídico protegido por el ordenamiento jurídico la funcionalidad de la Hacienda Pública, hemos de identificar como sujeto pasivo del delito de fraude fiscal a los titulares de la Hacienda Pública y, por consiguiente, al Estado.

2. El cumplimiento de los objetivos estatales pasa por la efectiva entrada en las arcas públicas de ingresos que permitan afrontar los gastos debidos y previstos. La efectiva entrada de ingresos se condiciona a que los contribuyentes cumplan con las obligaciones tributarias que hubiesen contraído con la Hacienda Pública. El incumplimiento de las obligaciones tributarias merma la correcta funcionalidad de la Hacienda Pública y, por consiguiente, supone un desajuste entre los ingresos públicos de los que se prevé disponer y los ingresos públicos de los que realmente se dispone tras la recaudación. Desajuste que incide en el sostenimiento de los gastos públicos.

3. Manifiesta el Tribunal Supremo en su STS de 6 de octubre de 2006 ²⁰ que «en el delito fiscal es indudable la existencia de un componente patrimonial, si consideramos que el bien jurídico protegido en el art. 305 es el patrimonio de la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria» si bien «el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas».

2.2.4. Comportamiento típico

1. Entre el deudor tributario y la Hacienda Pública media una relación de sujeción especial que trae consigo la imposición al contribuyente de un reforzado deber de observancia en el cumplimiento de sus obligaciones. La defraudación supone una grave transgresión de ese deber y ha de afirmarse, por lo tanto, que es «defraudar» el verbo rector en torno al que gravita la conducta descrita en el tipo del artículo 305.1. CP y no el verbo «eludir». Esta afirmación será trascendente cuando debamos calificar una conducta de delictiva por cuanto la mera elusión de tributos no será típica, a efectos de ser subsumible en el artículo 305.1. CP, mientras no se acompañe de actos que acrediten

²⁰ STS 5739/2006, de 6 de octubre, ponente Soriano Soriano, FJ 5.

el comportamiento defraudatorio del evasor, factor subjetivo que se analizará más adelante.

2. La defraudación a la que el tipo penal hace referencia puede cometerse bien mediante un comportamiento activo o bien mediante un comportamiento omisivo (situándonos, en este último supuesto, en el campo de la comisión por omisión).

3. El Tribunal Supremo, en la referenciada STS de 8 de abril de 2008 ²¹, señala que la expresión «eludiendo el pago de tributos» contenida en el artículo 349 CP de 1973 permitía ya «calificar el delito fiscal como un delito de infracción de deber (del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago del impuesto pertinente a cada cual), que tanto podía cometerse por acción (declarando falsamente) como por omisión (no declarando y omitiendo así comunicar a Hacienda el hecho imponible o todas o alguna de sus circunstancias relevantes)».

4. Respecto a la conflictiva posibilidad de cometer el delito de defraudación tributaria por omisión, el Alto Tribunal, en su STS de 31 de mayo de 1993 ²², en un caso en el que desestima el recurso de los procesados, autores de un delito contra la Hacienda Pública por eludir el pago de tributos al omitir la declaración del ITE (Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas), el entonces vigente impuesto sobre ventas, señala que el «que exista o no “animus” defraudatorio es un problema de inferencia» y que de «la no presentación de declaración, que equivale a afirmar que no se tiene nada que declarar, se desprende la presencia del engaño propio de la defraudación», así como de otras circunstancias («haber efectuado declaraciones anteriores»).

5. Por consiguiente, aunque la defraudación tributaria pueda considerarse que obedece más a un comportamiento activo que mediante el engaño conduzca a error a la Hacienda Pública (reproduciendo lo dispuesto en el artículo 305.1. CP: «eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma»), lo cierto es que al mismo engaño puede conducir un comportamiento omisivo, planteándose entonces la fundamentación del reproche penal en la comisión por omisión del especial deber de cumplimiento que el deudor tributario contrae

²¹ STS 1336/2008, de 8 de abril, ponente Colmenero Menéndez de Luarca, FJ 2.

²² STS 3526/1993, de 31 de mayo, ponente Granados Pérez, FJ único.

respecto a sus obligaciones con la Hacienda Pública (concurriendo, concretamente, el deber legal de declarar o pagar el tributo).

2.2.5. Norma penal en blanco

1. Entre los elementos que integran el tipo penal podemos distinguir elementos descriptivos y elementos normativos. Mientras los primeros están al alcance interpretativo de cualquiera, los segundos requieren, no obstante, de precisiones que van más allá de la comprensión general y que se adentran en el tecnicismo con el que algunas conductas requieren ser identificadas. Son los elementos normativos del tipo los que generan más complicaciones en la apreciación de su concurrencia por el grado de especialización que requiere conocer el alcance del significado de cada uno de ellos ²³.

2. En el tipo penal del artículo 305.1. CP encontramos elementos normativos que exigen una remisión a normas extrapenales para entender la conducta típica completamente integrada ²⁴. Por ello, se sostiene, y se reafirma, que el tipo penal del artículo 305.1. supone la inclusión de una norma penal en blanco en el CP. Si bien otros tipos penales pueden ser interpretados conforme a conocimientos generales que permiten el entendimiento de los elementos objetivos y subjetivos descritos, el tipo penal de defraudación tributaria exige un conocimiento especializado. El conocimiento que exige trasciende lo general y se adentra en la especialidad que trae consigo la necesidad de recurrir al Derecho tributario, como ciencia y como sector del ordenamiento jurídico, para llegar a conocer y comprender el contenido y alcance de los términos que conforman el tipo penal. Términos éstos que son propios del lenguaje técnico-tributario.

3. El Tribunal Constitucional se pronuncia sobre este aspecto, entre otras, en la STC de 4 de octubre de 2010 ²⁵ (caso «El Pocero») por la que resuelve, por la vía del recurso de amparo, un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el que una de las controversias que se ventila es el recurso de las condenas recaídas por dos delitos de defraudación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Debiendo decidirse

²³ MUÑOZ CONDE, Derecho Penal: Parte General, Tirant lo Blanch, Valencia, 8ª edición, 2010, pp. 256 y 257.

²⁴ ALCÁCER GUIRAO, *Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): El derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 91, 2011, pp. 357 ss.; CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 68 y 69; IGLESIAS CAPELLAS, *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 20 ss.

²⁵ STC 57/2010, de 4 de octubre, ponente Jiménez Sánchez, FF.JJ. 4 y 6.

respecto a la sujeción o no sujeción de la entidad mercantil «Patrimonio 2000, S.L.» al régimen de transparencia fiscal. Siendo ésta una cuestión determinante a los efectos de una eventual condena penal puesto que de no hallarse sometida la entidad mercantil al régimen de transparencia fiscal podría fundamentarse la defraudación de su gestor a la Hacienda Pública.

El Tribunal Constitucional señala entonces que el delito de defraudación tributaria a la Hacienda Pública «se configura como un “tipo penal en blanco” (STC 62/1997, de 7 de abril, FJ 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que “la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta” (SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 7), en la que los términos de la norma penal “se complement[a]n con lo dispuesto en leyes extrapenales” (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8). Y a tal fin “ha de tenerse en cuenta, también, que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada ... de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito”, de tal manera que, “dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos” (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8)».

Siguiendo este razonamiento, el Tribunal indica, respecto al caso concreto, que son las disposiciones que «regulan el impuesto sobre sociedades eventualmente eludido y, concretamente, las determinantes de la aplicación o no del régimen obligatorio de la transparencia fiscal a una sociedad mercantil» las que interesan a efectos de resolver el proceso referenciado. La atribución del carácter de transparente a una sociedad mercantil y su sujeción al régimen legal de transparencia fiscal viene directamente establecida por el legislador y, en este sentido, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, LIRPF) disponía que el régimen de transparencia fiscal era aplicable, entre otros supuestos, «a las sociedades de mera tenencia de bienes cuyo capital correspondiese a diez o menos socios [art. 52.1 A) LIRPF; y 19.1 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades], siendo

consideradas como sociedades de “mera tenencia de bienes” aquellas “en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal y como se definen éstas en el artículo 40 de esta Ley” [art. 52.1 A) LIRPF]. Y, en orden a calificar un determinado rendimiento como de actividades económicas (empresariales o profesionales), el art. 40.2 LIRPF señalaba que únicamente sería considerado el arrendamiento o compraventa de inmuebles como una actividad empresarial cuando concurriesen las dos circunstancias siguientes: a) que en el desarrollo de la actividad se contara, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma; y b) que para el desempeño de aquélla se tuviera, al menos, una persona empleada con contrato laboral. Eso sí, en todo caso era necesario para que el régimen de transparencia fiscal fuese aplicable que las anteriores circunstancias concurrieran “durante más de treinta días del ejercicio social” (art. 52.2 LIRPF)».

Sobre el régimen especial de la transparencia fiscal obligatoria, régimen que ya ha sido nombrado en otro apartado de este trabajo, el Tribunal explica que el mismo «consistía en no hacer tributar a las sociedades a él sometidas por el impuesto sobre sociedades (art. 371.1 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que aprobaba el Reglamento del impuesto sobre sociedades), obligándolas a imputar a los socios tanto las bases imponibles “positivas” (es decir, sus beneficios, se hubiesen repartido o no efectivamente), como las deducciones y bonificaciones en la cuota, así como los pagos a cuenta (art. 19.4 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades)».

No desarrollando la entidad mercantil «Patrimonio 2000, S.L.» actividad empresarial o profesional alguna, careciendo de estructura administrativa física o personal alguno y perteneciendo el capital a dos socios, concluye el Tribunal que «la única conclusión viable desde un punto de vista legal-tributario era la de considerarla incluida en el régimen de transparencia fiscal».

Por lo establecido en estas disposiciones, en relación con los dos delitos de defraudación a la Hacienda Pública por el Impuesto sobre Sociedades, declara el Tribunal Constitucional la nulidad de las sentencias condenatorias de las que el recurso de amparo traía causa. De esta forma el Tribunal restablece en sus derechos al actor al entender que la afirmativa sujeción de la entidad mercantil al régimen de transparencia fiscal implica necesariamente la insostenibilidad del reproche jurídico-penal contra el

recurrente por no ser subsumible su conducta en el tipo penal de defraudación tributaria a la Hacienda Pública al no existir obligación de tributar alguna por el Impuesto sobre Sociedades en lo que a las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal respecta y, por lo tanto, no poder darse el elemento objetivo del tipo.

4. La alusión a «la ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho, en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva del delito» (STS de 20 de enero de 2006 ²⁶) para complementar el tipo penal es relevante en cuanto ha de señalarse que una de las características del Derecho tributario, así como del Derecho administrativo en general, es el grado de fluctuación al que está sometido por parte del legislador. Son sucesivas las reformas por las cuales se elaboran, modifican y derogan normas que son llamadas a complementar el tipo penal de defraudación tributaria. Se genera así un grado de inseguridad jurídica para el obligado tributario llamado a cumplir con sus deberes fiscales que debilita el principio de seguridad jurídica promulgado en el artículo 9.3. CE en lo que a la certeza y estabilidad de las normas se refiere.

5. La utilización de elementos normativos, por la necesidad de incluir en el tipo penal tecnicismos necesarios para describir el antecedente de hecho que fundamentará el consiguiente reproche jurídico-penal, conlleva el riesgo de establecer tipos penales cuya comprensión no esté al alcance de cualquiera y, más aún, cuando esos tecnicismos se encuentran definidos en normas extrapenales. Si bien es cierto que quienes realizan estos hechos delictivos suelen tener conocimientos en la materia que les permiten comprender el alcance jurídico-penal de su comportamiento, ello no ha de justificar el sometimiento de todos por igual a un Derecho penal accesible para unos y no para otros.

2.3. Tipo subjetivo ²⁷

²⁶ STS 63/2006, de 20 de enero, FJ 4. En el mismo sentido, y entre otras mencionables, STS 1087/2009, de 12 de febrero, FJ único. De ambas ponente Bacigalupo Zapater.

²⁷ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, *El delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 6 y 7; BOIX REIG / GRIMA LISANDRA, *Código penal y Ley General Tributaria II*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 34, 2013, pp. 16 ss.; CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*, Quincena Fiscal, núm. 3, 2013, pp. 50 ss.; CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 88 ss.; DOPICO GÓMEZ-ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal*, Iuris: Actualidad y Práctica del Derecho, núm. 181-182, 2012, pp. 13 ss.; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 8ª edición, 2010, pp. 251 ss.; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 19ª edición, 2013, pp. 968 y 969.

1. El tipo subjetivo viene determinado por el ánimo de defraudar o ánimo defraudatorio (*animus defraudandi*) inherente al dolo. En consecuencia, el delito de defraudación tributaria sólo admite la realización dolosa pues no está expresamente tipificado como comportamiento delictivo para este tipo aquél realizado de forma imprudente. El Tribunal Supremo lo ha afirmado así en el ATS de 26 de febrero de 2002 ²⁸ al señalar que en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública nos encontramos ante un «tipo doloso que no admite comisión por imprudencia o negligencia».

2. Debe recordarse que no está instaurado en nuestro ordenamiento jurídico penal un sistema de responsabilidad objetiva fundamentada única y exclusivamente en la acción u omisión del sujeto penalmente responsable. Por el contrario, se encuentra instaurado un sistema de responsabilidad subjetiva que no sólo exige la ejecución del comportamiento descrito en el tipo penal sino que además exige también que ese comportamiento sea ejecutado con dolo o imprudencia.

3. En la anteriormente referida STC de 4 de octubre de 2010 ²⁹ (caso «El Pocero»), el Tribunal Constitucional señala, respecto a la necesaria congruencia entre el tipo objetivo y subjetivo del delito, que, en el caso concreto, «las resoluciones de los órganos judiciales no resultan acordes con los elementos objetivos y subjetivos contemplados en los preceptos legales que dotan de contenido a la figura que integra el tipo penal y han dado lugar a la condena penal del recurrente en amparo por el solo hecho del resultado producido, a modo de responsabilidad objetiva» puesto que «las resoluciones judiciales se han limitado a condenar a quien, como “dueño” del negocio, ha dejado de ingresar un tributo, no sólo soslayando la errónea actuación de la Administración en la calificación tributaria de la situación, sino asumiéndola como propia ante una eventual prescripción de la acción del Estado para regularizar los impuestos de los socios a los que cabría imputar las eventuales bases imponibles positivas de la sociedad objeto de comprobación». Por consiguiente, «la subsunción de los hechos descritos en el tipo penal aplicado debe calificarse de irrazonable y, por tanto, de lesiva del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), en conexión directa con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE), pues la subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado no sólo se ha hecho mediante una valoración del elemento

²⁸ ATS 7803/2002, de 26 de febrero, ponente Saavedra Ruiz, FJ 1.

²⁹ STC 57/2010, de 4 de octubre, ponente Jiménez Sánchez, FF.JJ. 6 y 9.

objetivo del injusto que desconoce las pautas valorativas que deben informar necesariamente nuestro ordenamiento constitucional, sino que se ha efectuado sin haberse acreditado ni motivado adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo».

El Tribunal Constitucional recalca que «la “merma de los ingresos a la Hacienda Pública” no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto “a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello” (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5)», indicando a su vez que «la mera falta de ingreso de un tributo “cae fuera del campo semántico del verbo defraudar” (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5)».

Conforme a la línea argumental expuesta, «no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo, FJ 4; 267/2005, de 24 de octubre, FJ 4; 8/2006, de 16 de enero, FJ 2; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 5)».

Por ende, en este caso, no resultó acreditado el elemento subjetivo del injusto respecto a los dos delitos de defraudación a la Hacienda Pública por el Impuesto sobre el Valor Añadido por los que el recurrente en amparo fue condenado ya que «la entidad Patrimonio 2000, S.L. presentó sus declaraciones a la hacienda pública minorando el IVA devengado (repercutido) en el importe de un IVA que, según constatan las resoluciones judiciales impugnadas, aun cuando devengado (en las entregas de bienes o aportaciones inmobiliarias realizadas por Horpavisa), no le fue efectivamente

repercutido y, consecuentemente, no fue efectivamente soportado (en cuanto adquirente de esos mismos bienes). Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la hacienda pública (equivalente al importe del IVA que aunque devengado, no fue efectivamente soportado y, por tanto, fue indebidamente deducido), merma de ingresos de la que los órganos judiciales deducen, sin más motivación, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y que, en consecuencia, les resulta suficiente para justificar una condena penal por defraudación a la hacienda pública. Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973 (actual art. 305 del Código penal de 1995), tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino todo lo contrario, al reconocer la propia Audiencia Provincial la existencia cierta y real de la suma deducida, en cuando devengada y adeudada, aunque no efectivamente pagada».

El pulcro respeto al principio de culpabilidad que ha de regir el proceso penal es reafirmado por el Tribunal Constitucional en el caso «El Pocero» al manifestar que, de acuerdo con «“el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal”», «no sólo no resultaría constitucionalmente legítimo “un derecho penal 'de autor' que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de éste en la comisión de los hechos” [STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4 a)], sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado “más allá de toda duda razonable” [SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3; 145/2005, de 6 de junio, FJ 5.a), y 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3]. Como ha dicho este Tribunal el principio de culpabilidad es el elemento “que marca la frontera de la vindicta con la justicia” (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2; y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril, FJ 3; 34/1996, de 11 de marzo, FJ 3; y ATC 43/1996, de 26 de febrero, FJ 2)».

4. Por lo indicado es que ha de exigirse la concurrencia del dolo, elemento éste materializado en determinadas intenciones engañosas conducentes al incumplimiento de

las obligaciones contraídas con la Hacienda Pública, para la aplicación del tipo básico de fraude fiscal. Pero no será típico el comportamiento consistente en el mero hecho de incumplir tales obligaciones. A efectos penales no sólo ha de requerirse la conciencia y voluntad en la elusión de los tributos, como algunos señalan, sino que esa elusión ha de subsumirse en un comportamiento defraudatorio. El conocimiento (elemento intelectual o cognitivo) y la voluntad (elemento volitivo) han de concurrir al realizar el tipo y el tipo no versa sobre la mera elusión de tributos, sino que versa sobre la elusión de tributos con ánimo de defraudar a la Hacienda Pública, con ánimo de lucrarse mediante el provecho económico que el evasor obtenga evitando el pago del tributo al que estuviera obligado u obteniendo indebidamente una devolución o beneficio fiscal. Sólo de esta forma el principio de culpabilidad es preservado.

2.4. Cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad

1. Para empezar no está de más precisar que cuando nos referimos a la cuota tributaria defraudada (o a la devolución indebida del tributo) nos referimos a la cuantificación económica derivada del hecho imponible, que el obligado tributario ha manipulado con ánimo de lucrarse, debiendo rebasar dicha determinación monetaria la cuantía fijada en el artículo 305.1. CP.

Por ejemplo: un sujeto llamado X declaró en el ejercicio 2013 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) una cuota tributaria de 200.000 euros, comprobándose posteriormente por el inspector de Hacienda actuario que debía haber declarado una cuota tributaria de 400.000 euros. Rebasando la diferencia ($400.000 - 200.000 = 200.000$ euros) el umbral legalmente establecido y, por lo tanto, siendo la cuota tributaria defraudada superior a 120.000 euros, el hecho será típico y/o punible, según lo que se decida de su valoración como defraudación.

2. La naturaleza de la cuantía a la que asciende la cuota tributaria defraudada (o la devolución indebida del tributo) ha sido y es discutida por la doctrina y por la jurisprudencia en cuanto que unos consideran que la cuota defraudada es el resultado típico del delito, constituyendo, por ende, un elemento del tipo, y otros consideran que la cuota defraudada es una condición objetiva de punibilidad (también denominada de penalidad) que incide sobre su perseguibilidad como delito.

La opción que se haga por una u otra posición exige efectuar, en ambos sentidos, precisiones jurídico-penales trascendentes. Si se considera que la cuota defraudada es el resultado típico del delito, la misma habrá de ser abarcada por el dolo del autor (el obligado tributario debe conocer que defrauda a la Hacienda Pública en cuantía superior a 120.000 euros y querer hacerlo); mientras que si se considera que la cuota defraudada es una condición objetiva de punibilidad, el dolo del autor habrá de abarcar la defraudación, pero no necesariamente la cuantía a la que ella ascienda (el obligado tributario debe conocer que defrauda a la Hacienda Pública y querer hacerlo siendo consciente o no de la cuantía exacta a la que la defraudación ascienda, pero sabiendo que está defraudando una cantidad importante).

Las consecuencias jurídico-penales que de ambos planteamientos se derivan, opuestas las unas a las otras, son las siguientes: si se opta por considerar que la cuota defraudada es el resultado típico del delito ³⁰, el error sobre su cuantía será tratado como un error sobre un elemento del tipo, excluyéndose el dolo y, por lo tanto, en aplicación del artículo 14.1. CP, la responsabilidad penal del autor (ya que aunque el error fuera vencible no está contemplada la comisión imprudente del delito de defraudación tributaria en nuestro CP); sin embargo, si se opta por considerar que la cuota defraudada es una condición objetiva de punibilidad, el error sobre su cuantía no incidirá sobre la responsabilidad penal del obligado tributario.

3. De la regulación que del delito de defraudación tributaria se establece en el CP (véase la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal) se dilucida que el legislador ha pretendido que la cuota defraudada sea jurídicamente calificada como una condición objetiva de punibilidad.

La condición objetiva de punibilidad no se encuadra en la tipicidad del hecho o en la antijuridicidad o culpabilidad del comportamiento de su autor, sino que se encuadra en la penalidad del hecho, es decir, incide sobre la posible imposición de una pena como reacción frente a la comisión de un ilícito penal. Así, la cuota defraudada se convierte en una circunstancia que condiciona la perseguibilidad del delito por cuanto toda cuota

³⁰ BAJO / BACIGALUPO, *Límites entre infracciones tributarias y delito fiscal*, Justicia y Derecho Tributario, La Ley, Madrid, 2008, p. 191; CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 60 ss. y p. 163.

defraudada que se sitúe por debajo del umbral legalmente establecido quedará al margen del reproche jurídico-penal por la vía del delito de defraudación tributaria, trasladándose el reproche jurídico, en su caso, al ámbito administrativo en uso de las potestades sancionadoras que se le reconocen a la Administración tributaria ³¹.

4. No obstante, no es ésta la única regulación normativa posible. En Alemania, por ejemplo, la delimitación entre el delito y la infracción administrativa no se realiza en función de la cuantía a la que ascienda la cuota defraudada sino que se realiza en función de la culpabilidad con la que haya procedido el sujeto penalmente responsable. Es decir, cualquiera que sea la cuota defraudada, la distinción entre el delito y la infracción administrativa obedecerá a la forma dolosa o imprudente de obrar del autor del hecho, situándonos entonces en el ámbito del delito o de la infracción administrativa respectivamente ³².

5. A la cuota defraudada como condición objetiva de punibilidad se refiere el Tribunal Supremo en la ya citada STS de 20 de 2006 ³³ por la que desestima el recurso de casación interpuesto por los acusados y la responsable civil subsidiaria frente a la sentencia que les condenó por un delito contra la Hacienda Pública en un caso en el que, en referencia al recurso interpuesto por uno de los acusados, se explica que «la acción que se imputa al recurrente y que se ha tenido por probada es la de haber tomado parte, siendo administrador de hecho de la sociedad “K., S.A.”, en la liquidación del impuesto sobre las sociedades de una renta percibida en 1992, como un incremento patrimonial obtenido en 1991».

El Alto Tribunal explica que el «delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencian, en principio, en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción. Por otra parte, tal entendimiento tiene una difundida aceptación en el derecho europeo, de lo que es prueba la llamada Convención PIF, propuesta en 1995 por la Presidencia española de turno de las CC.EE.».

³¹ IGLESIAS CAPELLAS, *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 29 ss.; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 8ª edición, 2010, p. 401.

³² ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 297 ss.

³³ STS 63/2006, de 20 de enero, ponente Bacigalupo Zapater, FJ 9.

6. En la misma línea indica el Tribunal Supremo en su STS de 12 de febrero de 2009 ³⁴ que la cuota defraudada ha de ser considerada una condición objetiva de punibilidad señalando que en el delito fiscal «la aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad».

7. El Alto Tribunal, sin no continuas previas vacilaciones jurisprudenciales en las que se ha decantado por considerar la cuota defraudada como elemento integrante del tipo, opta por considerar, al igual que como parece ser ha optado también el legislador, que la cuota defraudada ha de ser tratada como condición objetiva de punibilidad. En consecuencia, el error sobre la misma no ha de imposibilitar la integración del comportamiento del contribuyente en el tipo penal de defraudación tributaria.

8. Por consiguiente, no ha de condicionarse la tipicidad del comportamiento al daño causado a la Hacienda Pública para entender el ilícito integrado. La cuantía a la que ascienda la cuota defraudada debe ser tratada como una condición objetiva de punibilidad y no como un elemento que forma parte del tipo, por lo que su concurrencia habrá de apreciarse tras haberse constatado la tipicidad del hecho y la antijuridicidad y culpabilidad del comportamiento de su autor.

De ser tratada la cuota defraudada como un elemento integrante del tipo, cabría la posibilidad de apreciarse error sobre la cuantía a la que ascienda. Admitiéndose esta posibilidad, se darían situaciones en las que, habiéndose defraudado a la Hacienda Pública, conociendo el obligado tributario el comportamiento que para ello adoptaba y habiendo querido ejecutarlo, el autor de tales hechos resulte penalmente impune por defraudar a la Hacienda Pública en cuantía superior a la querida y tratarse este error como un error de tipo. Error de tipo que, aun siendo vencible, desembocaría en la irresponsabilidad jurídico-penal del obligado tributario al no ser punible, como ya se ha señalado, el delito de defraudación tributaria cometido imprudentemente. Un desenlace éste que, de admitirse, resultaría insatisfactorio para los fines que persigue el delito de defraudación tributaria en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

³⁴ STS 1087/2009, de 12 de febrero, ponente Bacigalupo Zapater, FJ único.

3. LA CONVERGENCIA DE ÓRDENES COMPETENCIALES DIFERENTES Y LAS CUESTIONES DE PREJUDICIALIDAD EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. El enjuiciamiento del comportamiento delictivo ejecutado por el obligado tributario contra el que se dirige la acción penal exige la aplicación de las normas reguladoras del tributo de las que nace su obligación contributiva. La obligación contributiva nace de la realización de un hecho imponible cuya elusión es presupuesto necesario del hecho punible de defraudación tributaria y cuya cuantificación determinará la punibilidad o no del comportamiento delictivo en función de exceda o no el umbral económico legalmente establecido ³⁵.

2. La determinación del hecho imponible, su realización y la cuantificación económica del mismo plantea la aparición en el proceso una cuestión prejudicial cuyo fundamento se encuentra en el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3. CE) y en la prevención de la vulneración del principio *non bis in idem* que se encuentra implícito en el principio constitucional de legalidad (artículo 25 CE) y cuya infracción supondría inobservar los efectos prejudiciales de la cosa juzgada ³⁶.

Las cuestiones prejudiciales son elementos de hecho que forman parte de la conducta descrita en el tipo penal, pero que requieren ser valorados conforme a criterios materiales propios de un sector del ordenamiento jurídico distinto del penal y cuya competencia judicial es atribuida legalmente, como consecuencia, a un orden jurisdiccional igualmente distinto del penal. La valoración de estos elementos de hecho ha de realizarse con anterioridad al examen que del objeto procesal efectúe el órgano judicial enjuiciador puesto que son valoraciones necesarias para considerar integrado el comportamiento delictivo del obligado tributario conforme a lo dispuesto en el tipo penal básico de defraudación tributaria ³⁷.

3. La prejudicialidad en el proceso penal por delito de defraudación tributaria contra la Hacienda Pública, regulación de la prejudicialidad que encontramos en el

³⁵ IGLESIAS CAPELLAS, *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 13 ss.

³⁶ BOIX REIG / GRIMA LISANDRA, *Código penal y Ley General Tributaria II*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 34, 2013, pp. 16 ss.

³⁷ GIMENO SENDRA, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Colex, Madrid, 3ª edición, 2013, pp. 109 ss.; MONTERO AROCA / GÓMEZ COLOMER / MONTÓN REDONDO / BARONA VILAR, *Derecho Jurisdiccional III Proceso Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 21ª edición, 2013, pp. 363 ss.

Capítulo II del Título I LECrim., artículos 3 y siguientes, conlleva plantearse si la misma ha de ser tratada como una cuestión prejudicial no devolutiva o como una cuestión prejudicial devolutiva. De ser tratada como una cuestión prejudicial no devolutiva nos situaríamos en el ámbito de la regla general contenida en el artículo 3 LECrim. según la cual «la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para sólo el efecto de la represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación». De ser tratada como una cuestión prejudicial devolutiva nos situaríamos en el ámbito de la regla especial contenida en el artículo 4 LECrim. conforme a la cual «si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda».

De ser tratada como una cuestión prejudicial no devolutiva, el órgano judicial penal estaría habilitado para extender su conocimiento sobre ella sin necesidad de suspender el procedimiento penal para su resolución. Por su parte, de ser tratada como una cuestión prejudicial devolutiva, la misma habría de remitirse y plantearse, para su decisión definitiva, al órgano judicial del orden jurisdiccional competente, es decir, al órgano judicial contencioso-administrativo, con la consiguiente suspensión del procedimiento penal.

3.1. Articulaciones procesales posibles

1. La cuantificación económica del hecho imponible y, consecuentemente, la determinación monetaria de la cuota tributaria defraudada o de la devolución indebidamente obtenida del tributo, condicionará que el comportamiento activo o pasivo del contribuyente alcance dimensión jurídico-penal o, por el contrario, sólo alcance dimensión jurídico-administrativa en función de si la cuantificación que se realice rebasa o no el umbral legal de 120.000 euros establecido en el tipo penal de defraudación tributaria.

2. La cuestión prejudicial tributaria, que tal cuantificación económica de la cuota conlleva, supone la convergencia de dos órdenes jurisdiccionales: el orden jurisdiccional penal y el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. La

convergencia de ambos órdenes jurisdiccionales es consecuencia de la unidad del ordenamiento jurídico y de la especialización de los órganos judiciales cuya competencia aparece definida en función de la materia. La normativa que disciplina el régimen de las cuestiones prejudiciales y, por tanto, que incide sobre la convergencia de órdenes jurisdiccionales cuando en el seno del proceso aparece una cuestión prejudicial, afecta al derecho fundamental al juez predeterminado por la ley contenido en el artículo 24.2. CE.

3. Siendo esto así, la procedibilidad de actuaciones judiciales derivadas del comportamiento fraudulento del contribuyente que tengan por finalidad determinar la cuantía de la cuota tributaria defraudada o de la devolución indebida del tributo está condicionada al tratamiento jurídico que reciba la prejudicialidad tributaria en el proceso.

Las articulaciones procesales posibles ³⁸ para el tratamiento jurisdiccional de la cuestión prejudicial son tres: 1) prejudicialidad penal (priorizándose las actuaciones judiciales del procedimiento penal sobre las del procedimiento contencioso-administrativo); 2) prejudicialidad administrativa (priorizándose las actuaciones judiciales del procedimiento contencioso-administrativo sobre las del procedimiento penal); y 3) simultaneidad de las actuaciones judiciales del procedimiento penal y del procedimiento contencioso-administrativo (sin priorizarse las actuaciones de un procedimiento sobre las del otro).

3.1.1. Prejudicialidad penal

1. La prejudicialidad penal ³⁹ implica la preferencia de la jurisdicción penal frente a la jurisdicción contencioso-administrativa de tal forma que el procedimiento administrativo quedará paralizado mientras no finalice el procedimiento penal por pronunciamiento expreso que resuelva la controversia suscitada en relación con el presunto comportamiento criminal del contribuyente infractor. Una vez recaiga pronunciamiento expreso (auto de sobreseimiento, sentencia absolutoria o sentencia condenatoria), el procedimiento administrativo podrá reanudarse y seguir su curso.

³⁸ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 181.

³⁹ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 181 y 182.

2. Considerándose que este debiera ser el modelo mediante el cual articular procesalmente la resolución de la cuestión prejudicial que en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se plantea, la prejudicialidad penal implica despojar del conocimiento de la cuestión prejudicial al orden jurisdiccional al que correspondería conocer de la misma por razón de la materia, es decir, se produciría un detrimento de la competencia del órgano judicial contencioso-administrativo en favor del órgano judicial penal. El órgano judicial penal extendería entonces su competencia sobre una materia no atribuida originariamente a su conocimiento, lo cual supondría una constatable vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24.1. CE por cuanto el derecho fundamental al juez predeterminado por la ley contenido en el artículo 24.2. CE sería violentado.

3.1.2. Prejudicialidad administrativa

1. La prejudicialidad administrativa ⁴⁰ supone priorizar las actuaciones que se desarrollen en la jurisdicción contencioso-administrativa frente a las que pudieran desarrollarse en la jurisdicción penal por lo que el procedimiento penal quedará suspendido en tanto no recaiga pronunciamiento expreso en la jurisdicción contencioso-administrativa respecto a la cuantificación económica de la cuota defraudada (o de la devolución indebidamente obtenida).

2. La cuestión prejudicial tributaria tratada como prejudicialidad administrativa respeta el reparto competencial que por materias se efectúa entre los órdenes jurisdiccionales que integran el poder judicial puesto que la resolución de la controversia que se suscita en cuanto a la cuantificación económica del hecho imponible es una controversia cuyo conocimiento se atribuye, por razón de la materia, al orden jurisdiccional contencioso-administrativo y no al penal.

3.1.3. Paralelismo entre los procedimientos penal y administrativo

1. La simultaneidad de actuaciones ⁴¹, modelo instaurado en países como Alemania ⁴², permite el desenvolvimiento paralelo de los procedimientos penal y

⁴⁰ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 182.

⁴¹ CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 182 ss.; CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, *Conexiones entre el proceso penal y el ámbito tributario en el derecho italiano*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 260, 2001, pp. 481 ss.

administrativo sin interrupción de ninguno de los dos al no reconocerse prioridad alguna del uno sobre el otro. De tal manera que, exigiéndose la máxima cautela para no infringir el principio *non bis in idem*, el procedimiento penal se pronunciará expresamente respecto a la reprochabilidad jurídico-penal del comportamiento del contribuyente y, en su caso, de la responsabilidad civil en la que haya incurrido por los daños y perjuicios ocasionados como consecuencia del delito cometido (no identificándose ya la responsabilidad civil *ex delicto* con la cuantía a la que ascienda la cuota defraudada o devolución indebida del tributo). Por su parte, el procedimiento administrativo se pronunciará expresamente respecto a la cuantía que deba cobrarse al contribuyente por la liquidación que del tributo corresponda (no imponiéndose sanción administrativa). De no procederse a reproche jurídico-penal alguno por considerarse que el comportamiento del contribuyente no es subsumible en el tipo de defraudación tributaria, cabría la imposición de una sanción administrativa si la misma fuera pertinente.

2. Respecto a la dualidad de sanciones causada por la consecución simultánea de los procedimientos penal y administrativo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia mediante sentencia en el asunto C-617/10 (caso *Åkerberg Fransson*)⁴³.

El asunto afecta a Hans Åkerberg Fransson, un trabajador por cuenta propia que se dedica principalmente a la pesca y a la venta de sus capturas. Ejerce su actividad en las aguas del río Kalix (Suecia), aunque vende sus capturas tanto en territorio sueco como finlandés. La administración fiscal sueca imputó a Åkerberg Fransson el incumplimiento de sus obligaciones declarativas en materia fiscal durante los ejercicios de 2004 y 2005, lo que causó una pérdida de ingresos fiscales correspondientes a diferentes impuestos. Por decisión de 24 de mayo de 2007 la administración fiscal sueca impuso a Åkerberg Fransson recargos fiscales por los ejercicios tributarios de 2004 y 2005. En 2009 el Haparanda tingsrätt (Tribunal de Primera Instancia de Haparanda, Suecia) inició un procedimiento penal contra Åkerberg Fransson. El Ministerio Fiscal le acusa de haber cometido una infracción fiscal (en relación con los años 2004 y 2005), punible según el Derecho sueco con una pena privativa de libertad de hasta seis años. Los hechos de declaraciones falsas que dan origen a ese procedimiento son los mismos

⁴² ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 297 ss.

⁴³ STJUE de 26 de febrero de 2013 (caso *Åkerberg Fransson*; asunto C-617/10), ponente Safjan, apdo. 34.

que motivaron los recargos fiscales. El tribunal sueco se pregunta si la acción penal ejercida contra Åkerberg Fransson debe desestimarse porque ya ha sido sancionado por los mismos hechos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala que el principio de prohibición de la doble sanción «no se opone a que un Estado miembro imponga, por los mismos hechos de incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del IVA, una combinación de recargos fiscales y sanciones penales. En efecto, para garantizar la percepción de todos los ingresos procedentes del IVA y, de este modo, proteger los intereses financieros de la Unión, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables». Prosigue, «por tanto, dichas sanciones pueden ser sanciones administrativas, sanciones penales o una combinación de ambas. Sólo cuando la sanción fiscal tenga carácter penal en el sentido de la Carta, y ya no pueda ser objeto de recurso, el principio de prohibición de la doble sanción se opone a una acción penal por los mismos hechos contra la misma persona».

3. El paralelismo procedimental ⁴⁴ se construye, por lo tanto, sobre el tratamiento no devolutivo de la prejudicialidad tributaria en el procedimiento penal y el tratamiento no devolutivo de la prejudicialidad penal en el procedimiento administrativo. De esta forma, ambos procedimientos siguen un curso simultáneo sin interrupción del uno por el otro y, en consecuencia, sin prioridad de la jurisdicción penal sobre la contencioso-administrativa o de la contencioso-administrativa sobre la penal.

3.2. Prejudicialidad penal como sistema vigente

1. El sistema procesal sobre el que se articula actualmente la convergencia de los órdenes jurisdiccionales penal y contencioso-administrativo cuando en el transcurso del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública surge una cuestión prejudicial tributaria es el de prejudicialidad penal ⁴⁵. Así, la cuestión prejudicial tributaria es tratada como una cuestión prejudicial no devolutiva que resuelve el órgano judicial penal sin suspensión del procedimiento.

⁴⁴ RIBES RIBES, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Atelier, Madrid, 2007, pp. 184 y 185.

⁴⁵ ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 258 ss.; IGLESIAS CAPELLAS, *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 16 ss.

Una vez son descubiertos indicios de un comportamiento típico a efectos del delito fiscal, se paraliza cualquier actuación en curso defiriéndose el asunto a la jurisdicción penal y debiendo ser el órgano judicial penal el que, en el desarrollo del procedimiento, se pronuncie respecto a la determinación de la cuota defraudada a la Hacienda Pública.

2. El actual sistema articulado se aparta del anterior sistema, basado en la prejudicialidad administrativa devolutiva, estableciendo una prejudicialidad penal devolutiva en el sentido de que se impone la exigencia de remitir el asunto a la jurisdicción penal cuando en el seno de actuaciones administrativas se plantee una cuestión prejudicial respecto al comportamiento típico o no del contribuyente. El órgano judicial penal extiende su competencia a la determinación de la cuota tributaria sin ser ésta fijada formalmente por la Administración tributaria y, consecuentemente, sin estar sujeta la determinación de la cuota tributaria al control de la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. El Tribunal Supremo se pronuncia sobre este aspecto en su STS de 5 de noviembre de 1991 ⁴⁶ mediante la que resuelve un caso en el que un sujeto, en su calidad de director de la empresa «Centro Catalán Comercial, S.A.», dedicada a la enseñanza, en el ejercicio económico del año 1983, y con respecto al Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, no declaró a la Hacienda Pública la totalidad de las retenciones efectuadas al personal de la empresa, haciendo constar en los documentos fiscales correspondientes que la cantidad retenida había sido una distinta de la que realmente debiera haberse declarado. Las actuaciones no agotaron la vía administrativa por las mismas quedar paralizadas al interponerse la querrela.

El Alto Tribunal señala que en absoluto se establece en el ordenamiento jurídico «una cuestión prejudicial administrativa ya que en ningún sitio se dice “que previamente a la actuación judicial es preciso que las actuaciones administrativas hayan adquirido firmeza”, como se dice en la sentencia recurrida». Y prosigue indicando que, aún admitiéndose la posibilidad de plantearse una cuestión prejudicial tributaria, habría que concluir que la misma continuaría siendo no devolutiva por cuanto la «prejudicialidad, como es obvio, presupone una conexión entre materias penales y otras materias

⁴⁶ STS 5974/1991, de 5 de noviembre, ponente García Miguel, FF.JJ. 3 y 5 de la primera sentencia.

pertenecientes a distintas ramas jurídicas de carácter heterogéneo que necesariamente han de ser resueltas con carácter previo a la resolución de la cuestión penal; pero entre las cuestiones prejudiciales hay que distinguir las llamadas cuestiones prejudiciales devolutivas o excluyentes y las no devolutivas o no excluyentes, de manera, que entre las primeras se encuentran aquellas a las que se refiere el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, para cuya resolución, a los solos efectos de la represión, tienen competencia los Tribunales de lo Penal y entre las segundas aquellas a las que se refiere el artículo 4 de la propia Ley y que de ser presentadas aisladamente habrían de ser resueltas por los órganos competentes de las jurisdicciones civil o contencioso administrativo, pues a dichas jurisdicciones se refiere expresamente el artículo 4, por lo que entre ellas no pueden entenderse comprendidas las simples cuestiones previas administrativas en la que, en todo caso, habría que encuadrar» las cuestiones prejudiciales administrativas «en cuanto que incuestionablemente no son cuestiones prejudiciales jurisdiccionales, pues tan es así, que las cuestiones prejudiciales jurisdiccionales constituyen un medio para la fijación de los hechos de la sentencia penal en cuanto que los Tribunales de lo penal no pueden "disentir" ni "prescindir" de lo resuelto por las jurisdicciones civil o contencioso administrativa para formar las premisas lógico jurídicas de su propio fallo, mientras que tratándose de las simples cuestiones administrativas estas no tienen otro valor que el de constituir meros presupuestos procesales, de suerte que, vencido el óbice procesal, como sería en el supuesto de autos la instancia de la Administración para la iniciación del proceso, el Tribunal de lo Penal ha de formar su propia convicción, a los efectos de formular la declaración de hechos probados, con base en lo que resulte de la actividad probatoria desarrollada en el propio proceso con absoluta independencia de lo resuelto en vía administrativa que nada le vincula». Por lo cual, aun considerándose el planteamiento de una cuestión prejudicial tributaria, la misma «no constituiría el menor óbice, por lo ya razonado, para que el Tribunal de lo Penal entrase a conocer del fondo del asunto».

4. A pesar de ser éste el sistema vigente, lo cierto es que carece de soporte jurídico alguno que el órgano judicial penal conozca inevitablemente de materias que le son ajenas ⁴⁷ en base a lo dispuesto en el artículo 3 LECrim. Si bien la regla contenida en este precepto es de aplicación como regla general, lo cierto es que la generalidad habría

⁴⁷ MARTÍN QUERALT / GARCÍA MORENO, *Código penal y Ley General Tributaria I*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 34, 2013, pp. 12 ss.

de ceder ante la especialidad. Es entonces cuando ha de aplicarse la regla especial contenida en el artículo 4 LECrim., regla que no puede ser obviada por el juzgador ya que tal práctica forense supone una manifestación de discrecionalidad que no ha de encontrar cabida en un Estado de Derecho en el que el poder judicial está sometido al imperio de la ley.

3.3. Prejudicialidad tributaria como propuesta de *lege ferenda*

1. Configurándose el delito de defraudación tributaria como una norma penal en blanco, la completa integración del comportamiento típico exige acudir a normas extrapenales que diluciden cuál es la conducta infractora, tal y como ya se ha señalado. Esta remisión plantea una prejudicialidad administrativa ⁴⁸ por cuanto el control jurisdiccional de la aplicación de las normas que disciplinan las relaciones jurídico-tributarias corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa y no a la jurisdicción penal.

2. Conviene entonces recordar que el artículo 4 LECrim. contiene una regla especial que impone dar el tratamiento de prejudicialidad devolutiva a aquellas cuestiones determinantes de la culpabilidad o de la inocencia del presunto autor de los hechos. Por lo tanto, siendo la cuota defraudada una condición objetiva de punibilidad que incide sobre la penalidad de los hechos y que, por lo tanto, condiciona la posibilidad de pronunciar una eventual sentencia condenatoria sobre el proceso, debiera ser la jurisdicción contencioso-administrativa, obedeciendo el mandato que contiene el artículo 4 LECrim., la que se pronunciara al respecto se su existencia y cuantificación económica ya que es la jurisdicción contencioso-administrativa la competente, por razón de la materia, para resolver esta cuestión.

La práctica forense de tratar como cuestión prejudicial no devolutiva, por aplicación del artículo 3 LECrim., lo que en virtud del artículo 4 LECrim. debiera tratarse como cuestión prejudicial devolutiva, es una práctica contraria a la exigencia constitucional establecida en el artículo 117.1. CE de que los jueces y magistrados administren justicia sometidos al imperio de la ley.

⁴⁸ ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 245 ss.; IGLESIAS CAPELLAS, *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 29 ss.; MARTÍ DEL MORAL, *De nuevo sobre las cuestiones prejudiciales administrativas en los procesos penales (Comentario a la STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala Segunda)*, Revista de Administración Pública, núm. 145, 1998, pp. 199 ss.

3. En el sentido de favorecer en estos supuestos la prejudicialidad administrativa ha de interpretarse el artículo 10 LOPJ. El artículo 10 LOPJ establece, por un lado, que «a los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente» y, por otro lado, que «no obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca». A pesar de la interpretación en contrario que parte de la doctrina ha vertido en el sentido de favorecer la prejudicialidad penal devolutiva y el carácter no devolutivo de las cuestiones prejudiciales que surjan en el transcurso de un proceso penal, lo cierto es que no ha de ser esa la interpretación que ha de hacerse del precepto.

4. El Tribunal Constitucional sentó doctrina al respecto en su STC de 26 de febrero de 1996⁴⁹ en un asunto en el que se recurre en amparo frente a la sentencia que condenó al recurrente por la comisión de un delito de intrusismo. El Tribunal Constitucional entiende infringido el derecho del recurrente a la tutela judicial efectiva pues en el momento de dictar la sentencia penal impugnada «se encontraba pendiente un proceso administrativo de cuyo resultado dependía la integración de la conducta prevista en el artículo 321 CP, toda vez que a través de él se había de determinar si el recurrente tenía derecho o no a que se le expidiera el “correspondiente título oficial reconocido por Convenio Internacional”, elemento típico del injusto del referido artículo que, en la esfera del proceso penal, se debió de haber revelado como una cuestión prejudicial que, por ser determinante de la culpabilidad o inocencia del acusado, merece ser calificada como devolutiva y, por tanto, enmarcada en el art. 4 LECrim.». Tratándose, por lo tanto, «de una cuestión prejudicial devolutiva con respecto a la cual se había incoado ya el pertinente proceso contencioso-administrativo, es claro que, de conformidad con lo dispuesto en dicha norma procesal, el Tribunal no podía extender a este elemento del tipo su competencia, (cual si de una mera cuestión incidental no devolutiva del art. 3 LECr. se tratara). Lo que pudo haber hecho es, bien haber reconocido valor prejudicial vinculante a la sentencia de la Audiencia Nacional, bien, al menos, haber suspendido el procedimiento penal hasta tanto hubiera ganado firmeza dicha sentencia, pero, en cualquier caso, lo que nunca debió haber hecho, sin

⁴⁹ STC 30/1996, de 26 de febrero, ponente Gimeno Sendra, FJ 6.

infringir el derecho a la tutela, es haber ignorado los efectos prejudiciales de aquella sentencia administrativa, violentando su pronunciamiento, pues la potestad jurisdiccional del art. 117.3 CE no es incondicionada, sino que ha de efectuarse con arreglo a las normas de competencia entre los distintos órganos jurisdiccionales y de procedimiento preestablecidas».

5. La presunción (y deber) de que quienes ostentan la titularidad de los órganos judiciales contencioso-administrativos están en disposición de tratar con mayor precisión la cuestión prejudicial tributaria por su amplitud de conocimientos sobre la materia, apoya aún más la postura de que la misma deba plantearse ante la jurisdicción contencioso-administrativa y no ante la jurisdicción penal puesto que se presume igualmente que quienes ostentan la titularidad de los órganos judiciales penales no están en disposición de resolver con la misma precisión conceptual (por muy capaces que puedan ser) la cuestión prejudicial tributaria por la tan simple y poderosa razón de que no son los jueces y magistrados competentes *ratione materiae*.

Por consiguiente, si ha de optarse entre retrasar el procedimiento penal hasta que la jurisdicción contencioso-administrativa, competente por razón de la materia, resuelva la cuestión prejudicial tributaria, o bien, acelerar el procedimiento penal a costa de que jueces y magistrados no competentes *ratione materiae* resuelvan problemas de naturaleza tributaria y no penal aplicando normas tributarias sobre las que se presume que no tienen un conocimiento tan exhaustivo y exacto como lo tienen de las normas penales, habrá de optarse por la solución que más garantías procesales traiga consigo. Es decir, habrá de optarse por la prejudicialidad tributaria devolutiva.

6. La no especialización del juez penal en las normas tributarias, en su alcance y aplicación, desemboca en la merma de su independencia por cuanto éste dependerá aún más de los conocimientos que aporten al proceso los peritos llamados al mismo como expertos en la materia conforme a lo dispuesto en el artículo 456 LECrim., sustrayéndose la cuestión del conocimiento jurisdiccional especializado. En esta dependencia de los informes periciales no debería incurrir el juez contencioso-administrativo por el conocimiento que el mismo ha de tener de las normas tributarias, pudiendo, en base a su especialización material, valorar más convenientemente la prueba pericial practicada mediante la evacuación del informe del inspector de Hacienda actuado ratificado por el mismo en el acto del juicio oral.

7. Respecto a esta cuestión, ha de resaltarse, como se ha señalado, que son los inspectores de Hacienda quienes en la práctica actúan como peritos en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y que estos inspectores que actúan como peritos suelen ser los mismos que han realizado las correspondientes actuaciones inspectoras que han dado lugar a la apertura del proceso penal por lo que, con indiferencia de que la imparcialidad subjetiva de los mismos permanezca intacta, lo cierto es que su imparcialidad objetiva es más que cuestionable ⁵⁰.

Por esta razón ha de plantearse la imposibilidad de que los mismos inspectores que han realizado las actuaciones previas al proceso penal puedan estar capacitados para actuar como peritos en el mismo ya que los peritos no debieran haber participado previamente en el asunto objeto del proceso del que se les solicita peritaje. Y en este sentido, el Tribunal Constitucional señala en su STC de 30 de mayo de 1990 ⁵¹ que «en vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas».

8. No obstante, en la práctica forense dilucidamos que la relevancia que adquiere la aportación de los inspectores de Hacienda al proceso penal por delito de defraudación tributaria es decisiva por cuanto apenas se cuestiona la liquidación practicada por la Administración tributaria ⁵². Tanto es así que los hechos probados de los que parten las sentencias para fundamentar el fallo de las mismas se suelen corresponder con las liquidaciones efectuadas por la Administración cuando, ha de destacarse, estas liquidaciones administrativas han sido excluidas del sistema de recursos ordinarios y extraordinarios que les corresponderían por la vía contencioso-administrativa en razón a haberse abierto el proceso penal, por lo que se otorga veracidad cuasi absoluta a unos actos administrativos no revisados judicialmente.

⁵⁰ ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 189 ss.

⁵¹ STC 76/1990, de 30 de mayo, ponente Leguina Villa, FJ 8.

⁵² ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 194 ss.; MARCHENA GÓMEZ, *De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos*, Revista del Poder Judicial, núm. 39, 1995, pp. 233 ss.

9. Ejemplo de ello es la STS de 6 de octubre de 2006⁵³ por la que el Tribunal Supremo resuelve un asunto en el que tanto el Abogado del Estado como el acusado como autor de diversos delitos de defraudación a la Hacienda Pública interponen sendos recursos de casación. El Tribunal Supremo estima el recurso del Abogado del Estado al considerar que no puede apreciarse la continuidad delictiva en el delito fiscal objeto de autos. Por su parte, la Sala rechaza el recurso del acusado al considerar que ha quedado probado que el mismo, como socio de un bufete, declaró en las autoliquidaciones del IRPF bases imponibles que no respondían a la realidad, sino que estaban muy por debajo de ella, para que de este modo su deuda tributaria fuese también muy reducida, tratando de ocultar las cifras verdaderas dispersándolas por diferentes cuentas corrientes abiertas a nombre de personas de su entorno familiar o con las que mantenía estrechos vínculos de amistad.

El Tribunal Supremo indica que «la ausencia de la concreción precisa sobre los ingresos y gastos del ejercicio fiscal de 1994, no quedó probada para el tribunal, y en esta instancia procesal no es posible volver a reconsiderar una cuestión cuya resolución está anclada en la convicción formada a través de la inmediatez en la práctica de las pruebas de las que este tribunal de casación no disfruta» y prosigue exponiendo que «el Tribunal provincial no puede tomar en consideración los gastos que afirma tener el acusado, declarante de la renta, en una declaración falaz. La Audiencia ha partido de los informes periciales evacuados por expertos tributarios, que con la documentación disponible han realizado las pertinentes operaciones, no tachadas de incorrectas, para determinar la cuota defraudada en las declaraciones pertinentes, que sólo las han considerado una vez, pues la declaración de renta fraudulenta verificada por el acusado únicamente se tomó en consideración para reducir la cantidad pagada al fisco, de la que sería procedente satisfacer, conforme a los cálculos aritméticos realizados por los peritos, que para el tribunal de instancia han merecido plena credibilidad».

10. Otro ejemplo es la STS de 29 de mayo de 2009⁵⁴ por la que el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el acusado contra sentencia que le condenó por cuatro delitos de defraudación a la Hacienda Pública. Sostiene la Sala que resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos periodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía

⁵³ STS 952/2006, de 6 de octubre, ponente Soriano Soriano, FJ 3.

⁵⁴ STS 611/2009, de 29 de mayo, ponente Granados Pérez, FJ 7.

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.

El Tribunal Supremo señala que «tiene declarado esta Sala, respecto al valor que tienen los dictámenes periciales emitidos por los Inspectores de la Agencia Tributaria, como es exponente la Sentencia 192/2006, de 1 de febrero EDJ 2006/21339, que dichos informes, en causas en las que la referida Agencia inicia mediante denuncia el procedimiento penal, que la vinculación laboral de estos Inspectores, que tienen la condición de funcionarios públicos, con el Estado, titular del ius puniendi, no genera ni interés personal que les inhabilite, por lo que ni constituye causa de recusación ni determina pérdidas de imparcialidad, con cita de las SSTS 1688/2000 de 6 de noviembre EDJ 2000/32433, 643/1999 EDJ 1999/7972, 20/2001 de 28 de marzo EDJ 2001/1439, 472/03 de 28 de marzo EDJ 2003/6655, 3 de enero de 2003 EDJ 2003/966 y 2069/2002 de 5 de diciembre de 2002 EDJ 2002/55451. Según esta última sentencia “...la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito Fiscal, no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo, precisamente a que el funcionario público debe servir con objetividad a los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho a la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Fiscal...”».

Respecto al caso concreto indica que «tanto los actuarios como el perito designado por el Juzgado, contradijeron las conclusiones alcanzadas por los peritos propuestos por el acusado, y vinieron a precisar que el recurrente era empresario y actuaba como tal, esto es, como promotor inmobiliario al realizar las operaciones de compraventa de los inmuebles que se relacionan en los hechos que se declaran probados, y que tales operaciones estaban sujetas al Impuesto del Valor Añadido y al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en las cuantías que asimismo se reflejan en el relato fáctico, dictámenes que fueron sometidos a contradicción en el acto del plenario, siendo interrogados por todas las partes, sin que pudiese prosperar, al carecer de toda base, el intento de recusación, ni cuestionarse la imparcialidad de los peritos actuarios por el hecho de ser funcionarios públicos integrados en la agencia tributaria, ya que ello de ningún modo genera interés personal en la causa ni les inhabilita como

técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la ley, como bien se señaló por el Ministerio público al impugnar el presente motivo».

11. Observamos entonces como el informe evacuado por los inspectores de Hacienda viene a fundamentar condenas penales, originándose con ello una distorsión perversa de la carga de la prueba en el proceso penal en la que parece haberse invertido la misma y haberse partido de una presunción de culpabilidad del acusado que el mismo ha de desvirtuar mediante la práctica de una contrapericia cuya posibilidad de efectuarse aparece en la práctica difícil de ejecutar por la complejidad técnica que trae consigo llevarla a cabo y el tiempo que la misma exige, técnica que no está al alcance de cualquiera y tiempo del que procesalmente no suele disponerse. Inconvenientes éstos a los que no se enfrenta la Administración tributaria por dos lógicas razones: una, el perito citado es el inspector de Hacienda actuario que ya ha conocido del asunto en profundidad con anterioridad al proceso; y dos, y no menos influyente, sus servicios jurídicos son costeados por las arcas públicas.

12. Sobre la carga de la prueba se pronuncia el Tribunal Constitucional en la referida STC de 30 de mayo de 1990 ⁵⁵ afirmando respecto al derecho de presunción de inocencia contenido en el artículo 24.2. CE que «la carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio* diabólica de los hechos negativos», al igual que señala que «a la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia» indicando que tal interpretación «sería inconstitucional».

13. No obstante, esta perversión se pone aún más de manifiesto con las limitaciones que legalmente se establecen para la casación de la sentencia dictada sobre la prueba pericial practicada, estableciendo el Tribunal Supremo, entre otras, en la STS

⁵⁵ STC 76/1990, de 30 de mayo, ponente Leguina Villa, FJ 8.

de 20 de junio de 2006 ⁵⁶ que «es doctrina reiterada de esta Sala que no constituyen documentos, a estos efectos casacionales, los dictámenes periciales, en cuanto se trata de pruebas personales que no pierden dicho carácter por el hecho de aparecer documentadas en las actuaciones, con la única excepción de que la prueba pericial sea única e inequívoca y el Tribunal sentenciador la haya incorporado de modo incompleto o fragmentariamente o que tratándose de varios dictámenes coincidentes la Audiencia ha llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes o, incluso, diametralmente opuestas o contrarias a lo expuesto por los peritos».

14. En consecuencia, viéndose peligrar en el transcurso del procedimiento penal un bien jurídico fundamental y tan elemental como es la libertad del presunto autor de los hechos, ha de optarse por un modelo procesal garantista. Ese modelo procesal no puede ser otro que aquél basado en la prejudicialidad administrativa que, en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 4 LECrim., trate como devolutiva una cuestión prejudicial tributaria que es determinante de la culpabilidad o de la inocencia del acusado ya que, como se ha señalado, del pronunciamiento sobre la existencia o no de hecho imponible realizado y sobre la cuantificación económica del mismo, en caso de efectivamente haberse realizado, depende el sentido absolutorio o condenatorio de la sentencia (un modelo al que, por otra parte, ya respondía el sistema ideado por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, aunque el previsto en aquel entonces no quedó del todo configurado en la ley).

15. Y en relación a la deuda tributaria contraída, ha de señalarse que el modelo de prejudicialidad administrativa propuesto no debiera obstar la ejecución del cobro de la deuda tributaria, salvo que el órgano judicial contencioso-administrativo (órgano judicial que conocerá de la eventual cuestión prejudicial tributaria que se plantee en el proceso penal) proceda a la suspensión cautelar del acto administrativo que motive la ejecución a razón de esgrimir el obligado tributario argumentos, en orden a la defensa de sus legítimos derechos, en los que concurran dos requisitos imprescindibles: apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) y peligro o riesgo para el ejercicio del eventual derecho por el paso del tiempo (*periculum in mora*). Esta habilitación que propone reconocerse a la Administración tributaria para proceder al cobro de la deuda tiene por único objetivo no beneficiar al presunto autor de los hechos más que al

⁵⁶ STS 737/2006, de 20 de junio, ponente Granados Pérez, FJ 1 respecto del recurso interpuesto por la acusación particular.

conjunto de contribuyentes que hubiera cumplido escrupulosamente con sus obligaciones tributarias.

4. CONCLUSIONES

1. Ha de concluirse que las regulaciones que tengan por objeto la represión de determinadas conductas en materia tributaria deben ser siempre simultáneas o posteriores a aquellas otras acciones que pretendan mejorar la concienciación fiscal de los contribuyentes. Los obligados tributarios deben ser conscientes de la trascendencia que conlleva adoptar un comportamiento comprometido con el sostenimiento de los gastos públicos y con la correcta funcionalidad de la Hacienda Pública, aunque igual comportamiento ejemplar ha de exigirse a la Hacienda Pública como forma de incentivar la confianza depositada por los contribuyentes en las Administraciones Públicas. Es entonces, una vez concienciados los ciudadanos de su genérico deber tributario y confiándose en el buen hacer de las instituciones, cuando se fundamenta la intervención del ordenamiento jurídico como reacción frente a la infracción de obligaciones contributivas.

La reacción penal ha de reservarse, por lo tanto, para los comportamientos de mayor gravedad y, en consecuencia, merecedores de un reproche jurídico más grave. En materia tributaria, a pesar de que presenciamos una creciente penalización de conductas que no debieran serlo y cuya penalización desnaturaliza los principios que informan y conforman el ordenamiento jurídico penal, lo cierto es que la intervención del Derecho penal sigue siendo necesaria como instrumento de disuasión, represión y reacción frente a comportamientos que pretenden erradicarse por considerarse contrarios a comportamientos propios de un contribuyente comprometido con el cumplimiento de sus obligaciones y, por ende, de un ciudadano responsable con sus deberes. No obstante, ha de recordarse que en la tipificación penal de comportamientos ha de respetarse el principio de subsidiaridad penal o *ultima ratio*, por lo que ha de cederse el reproche jurídico al Derecho administrativo sancionador para que sea éste el que reaccione por él con menos dureza, pero con la misma firmeza y ejemplaridad, y acaso con mayor eficacia, en el ejercicio de potestades que no sólo han de ser sancionadoras sino también concienciadoras cuando la intervención penal no esté justificada.

2. En lo que al delito de defraudación tributaria se refiere, el reproche jurídico-penal con que el ordenamiento reacciona contra el obligado tributario ha de sustentarse siempre en la conciencia y voluntad que hayan informado el comportamiento del contribuyente. No debe debilitarse el sistema de responsabilidad subjetiva que rige nuestro proceso penal para favorecer la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva que reaccione sin distinguir, a efectos de tipicidad, si el contribuyente ha obrado dolosa o imprudentemente. Mas ese reproche jurídico-penal debiera extenderse a otros sujetos distintos del obligado tributario (caso de los asesores fiscales) que hayan influido decisivamente en la defraudación causada a la Hacienda Pública, no ya a simple título de participación como, por ejemplo, cooperador necesario, sino a título de autoría o coautoría por su demostrado dominio del hecho y del comportamiento típico.

3. En lo que a la prejudicialidad respecta, el retraso del procedimiento penal por la suspensión del mismo al remitirse a la jurisdicción contencioso-administrativa la resolución de una cuestión prejudicial tributaria no ha de entenderse como el principal problema al que haya de buscarse una solución jurídico-procesal, sino que ha de entenderse como un problema accesorio al principal que no ha de ser otro que la salvaguarda de las garantías procesales, no debiéndose permitir que esas garantías se vean limitadas o suprimidas por la simple persecución de un proceso penal acelerado. La justicia ha de ser rápida para ser eficaz puesto que de lo contrario el reproche jurídico-penal decae, pero esa rapidez no puede alcanzarse a cualquier coste y menos aún cuando ha de hacerse necesariamente limitando o suprimiendo garantías procesales básicas sobre las que gira la eventual sentencia absolutoria o condenatoria del obligado tributario.

El modelo que más garantías trae con su instauración es el de prejudicialidad administrativa y es éste y no otro el que ha de establecerse. Ya se buscará después la forma mediante la cual instaurar ese modelo sin que su instauración suponga una multiplicación exagerada del tiempo medio en que un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se resuelva; pero no es permisible que en un Estado de Derecho recaigan condenas penales sobre la exclusiva aportación del informe pericial que evacúa el inspector de Hacienda actuario sobre la base de una prejudicialidad penal devolutiva carente las más de las veces de fundamento jurídico alguno. Esta práctica forense distorsiona el inquebrantable derecho a la presunción de inocencia que ha de asistir a

todo acusado puesto que la carga procesal de la prueba ha de recaer necesariamente sobre la acusación. Y probablemente no en menor medida el derecho procesal fundamental a la tutela judicial efectiva, que pasa por el especializado conocimiento de cuestiones normativas claves por la jurisdicción contencioso-administrativa. Esta distorsión supone una inadmisibles mutación de principios básicos del ordenamiento constitucional del Estado y suele dar lugar, en lo que a este proceso respecta, a la presunción de culpabilidad del acusado, ya que la carga procesal de la prueba recae sobre él. Así, el acusado debe desvirtuar, de ser el caso, lo informado por el inspector de Hacienda actuando y demostrar, de esta forma, su no culpabilidad.

4. Y conviene traer a colación, para dar por cerrado este artículo, dos proverbios latinos que no necesitan de explicación alguna: *parvus pendetur fur, magnus abire videtur* (el pequeño ladrón es ahorcado, el grande parece escapar al castigo) y *nisi vindices delicta, improbitatem adiuves* (si no castigas los delitos, fomentas la maldad). Que cada cual adecúe estos proverbios a nuestros días y saque sus propias conclusiones.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN SOTOMAYOR, *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Iustel, Madrid, 2008.

ALCÁCER GUIRAO, *Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): El derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 91, 2011, pp. 353-379.

APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

BACIGALUPO ZAPATER, *Teoría y práctica del Derecho Penal*, t. II, Marcial Pons, Madrid, 2009.

BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Límites entre infracciones tributarias y delito fiscal*, Justicia y Derecho Tributario, La Ley, Madrid, 2008.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, *El delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 1-12.

BOIX REIG (director), *Derecho Penal: Parte Especial*, vol. III, Iustel, Madrid, 1ª edición, 2012.

BOIX REIG / GRIMA LISANDRA, *Código penal y Ley General Tributaria II*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 34, 2013, pp. 16-19.

BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*, Quincena Fiscal, núm. 3, 2013, pp. 49-73.

CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 12ª edición, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, *El Delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010, Reflexiones Críticas y Propuestas de lege ferenda*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012.

CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Barcelona, 2011.

COLOMA CHICOT, *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

CORTÉS BECHIARELLI, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 2002.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, *Conexiones entre el proceso penal y el ámbito tributario en el derecho italiano*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 260, 2001, pp. 481-518.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal*, Iuris: Actualidad y Práctica del Derecho, núm. 181-182, 2012, pp. 12-16.

ESPEJO POYATO, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013.

ESPEJO POYATO, *Administración y Jurisdicción en el delito fiscal*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 33, 2013, pp. 54-66.

GIMENO SENDRA, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Colex, Madrid, 3ª edición, 2013.

GIMENO SENDRA, *Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*, La Ley, núm. 3, 2003, pp. 1804-1813.

GIMENO SENDRA, *Los principios de legalidad y non bis in idem en la doctrina del Tribunal Constitucional*, La Ley, núm. 3, 2007, pp. 1855-1861.

HERRERA MOLINA, *La irrelevancia jurídica del "Concepto constitucional de tributo"*, Quincena Fiscal, núm. 21-22, 2003, pp. 38-45

IGLESIAS CAPELLAS, *Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de Inspección Tributaria*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 359, CEF, 2013, pp. 103-146.

IGLESIAS CAPELLAS, *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*, Impuestos, núm. 3, 2013, pp. 13-46.

LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Bosch, Barcelona, 2011.

MARCHENA GÓMEZ, *De peritos, cuasiperitos y pseudoperitos*, Revista del Poder Judicial, núm. 39, 1995, pp. 233-252.

MARTÍ DEL MORAL, *De nuevo sobre las cuestiones prejudiciales administrativas en los procesos penales (Comentario a la STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala Segunda)*, Revista de Administración Pública, núm. 145, 1998, pp. 199-223.

MARTÍN DÉGANO, *La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación tributaria y en la infracción tributaria*, Carta Tributaria, núm. 1, 2001, pp. 1-26.

MARTÍN QUERALT, *Delito fiscal: Una crispada relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal*, Tribuna Fiscal, núm. 242, 2010, pp. 4-8.

MARTÍN QUERALT / GARCÍA MORENO, *Código penal y Ley General Tributaria I*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, núm. 34, 2013, pp. 10-15.

MARTÍNEZ ÁLVAREZ / MIQUEL BURGOS, *Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal*, Crónica Tributaria - IEF, número 146, 2013, pp. 179-192.

MONTERO AROCA, *Principios del proceso penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

MONTERO AROCA / GÓMEZ COLOMER / MONTÓN REDONDO / BARONA VILAR, *Derecho Jurisdiccional III Proceso Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 21ª edición, 2013.

MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 8ª edición, 2010.

MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal: Parte Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 19ª edición, 2013.

PALAO TABOADA, *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Pamplona, 2008.

PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones tributarias*, IEF, Madrid, 1986.

RIBES RIBES, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Atelier, Madrid, 2007.

ROMEO CASABONA / SOLA RECHE / BOLDOVA PASAMAR (coordinadores), *Derecho Penal: Parte General*, Comares, Granada, 1ª edición, 2013.

SALAS DARROCHA, *Asesoría tributaria y delito fiscal*, Revista técnica tributaria, núm. 58, 2002, pp. 101-116.

SILVA SÁNCHEZ, *Legislación penal socioeconómica y retroactividad de disposiciones favorables: el caso de las "leyes en blanco"*, Revista Jurídica de Cataluña, núm. 1, 1994, pp. 87-114.

SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005.

SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 8, 1998, p. 24.

SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

SOLA RECHE / CLAVIJO HERNÁNDEZ, *Delito fiscal y prescripción tributaria*, Tribuna Fiscal, núm. 101, 1999, pp. 73-84.

VELASCO CANO, *Actuaciones inspectoras y delito contra la Hacienda Pública*, El Delito Fiscal, Madrid, 2009.