



ALGUNAS CUESTIONES SOBRE EL TIPO BÁSICO Y LA CONDUCTA DEFRAUDATORIA EXIGIDA EN EL DELITO FISCAL

DANIEL FERNÁNDEZ BERMEJO

Prof. Contratado Doctor de Derecho Penal. Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal 51

Julio – Septiembre 2018

Págs. 199 – 221

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. EL TIPO BÁSICO DEL DELITO. III. LA DEFRAUDACIÓN COMO EXIGENCIA EN EL DELITO FISCAL. IV. LA CONDUCTA DEFRAUDATORIA: LA PUESTA EN ESCENA. V. CONCLUSIONES.

RESUMEN: En el presente estudio se pretende analizar el tipo básico del delito fiscal, adentrándose en las distintas formas comisivas que pueden tener lugar, el concepto específico de defraudación como exigencia del tipo y la consumación del delito. Todo ello desde una visión práctica y jurisprudencial, la cual constituye la esencia del contenido del análisis que se presenta.

PALABRAS CLAVE: Delito fiscal– Defraudación– Puesta en escena– Consumación– Cuota defraudada

ABSTRACT: This paper intends to show the basic type of fiscal crime. In addition, it attends the certain conducts of the fiscal offense, the specific concept of fraud and the crime consummation forms, from a practical and jurisprudential vision.

KEYWORDS: Fiscal offense– Fraud– Fraudulent manifestation– Consummation– Defrauded fee

Fecha de recepción: 28-3-2018

Fecha de aceptación: 30-4-2018

I. INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto, afectando al interés general. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan

los contribuyentes que cumplen con la ley; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; y en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario, contraviniendo, por encima de todo, con lo preceptuado en el artículo 31 de nuestra Constitución Española: el sostenimiento de los gastos públicos atendiendo al principio de igualdad, a través de un sistema tributario justo.

Es por ello que la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayores esfuerzos¹, a prevenir que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude.

La actividad inherente a la delincuencia económica bien pudiera afirmarse que ostenta el potencial suficiente como para generar importantísimos efectos distorsionadores en nuestra economía. Quizá por ello estas conductas delictivas, que afectan cuanto menos al orden socioeconómico y producen la introducción en el mercado financiero de grandes capitales o cantidades elevadas de dinero generados sin los normales costes de personal, financieros o industriales, y sin la debida carga tributaria, atentan contra la estabilidad y al buen orden del mercado financiero.

Pues bien, el estudio pretende realizar una exégesis del tipo básico del delito, adentrándose en las distintas formas comisivas que pueden tener lugar, así como un análisis del concepto específico de defraudación como exigencia del tipo y la consumación del delito. Y todo ello desde una visión práctica y jurisprudencial. La propia configuración del precepto que se va a analizar precisa ser complementada por el ordenamiento tributario, y suscita algunas dudas acerca de la conveniencia de que sea la rama del Derecho penal la que precisamente tenga que regular cuestiones de índole tributarias. Así mismo se estudia, desde un prisma doctrinal y jurisprudencial, el relevante concepto de defraudación, que no aparece descrito en el tipo, y que requiere de la interpretación que durante todos estos años ha realizado de manera constante y uniforme la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Es conocido que el mero impago o incumplimiento de una cuota tributaria que supere el umbral de 120.000 euros, no constituye delito fiscal, ya que se requiere algo más: una puesta en escena, una ocultación, engaño o simulación, entre otros menesteres.

Ha resultado objeto de interés en esta investigación detenerse en el aspecto subjetivo del delito, con las particularidades que ofrece el elemento del dolo, en su vertiente de dolo directo, pero también de dolo eventual, como tiene reconocido la jurisprudencia, aunque se descarta, para la manifestación del

1. Vid., al respecto, CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: «Protección penal del sistema financiero», en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 4, 2003, pp. 1885-1899.

delito analizado, la imprudencia e incluso, podríamos afirmar, que la tentativa inacabada. En cambio, sí tiene cabida el error de tipo o error de prohibición, como se pondrá de manifiesto.

De estas y otras cuestiones se ocuparán las páginas que siguen a continuación.

II. EL TIPO BÁSICO DEL DELITO

Con la última redacción penal relativa al delito fiscal, se dificulta la interpretación que debe alcanzar el tipo básico del delito fiscal, más aún cuando se trata de acudir a una conducta que no se encuentra expresamente definida en el texto punitivo, como pudiera ser el concepto de ingeniería financiera-tributaria, el engaño, la mendacidad, etc., conceptos que nos obligan a acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en no pocos casos, para adentrarnos correctamente en el paraguas del delito y, por tanto, en la consideración de un acto como ilícito, antijurídico, culpable y punible². No olvidemos el carácter de *ultima ratio* que constituye el Derecho penal, aspecto este que no parece haber quedado patente en la visión del legislador español últimamente.

En este sentido, cabe recordar lo dispuesto en el apartado primero del artículo 305 CP, a saber, «*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*

2. Acerca del análisis de este delito desde un prisma sustantivo, además de los trabajos que se citan en el presente estudio, véanse los siguientes: MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: El delito fiscal. Edersa, Madrid, 2000; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./CORTÉS BECHIARELLI, E.: Delitos contra la Hacienda Pública. Edersa, Madrid, 2002; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave», en *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2003, formato electrónico, pp. 1-18; AYALA GÓMEZ, I.: «Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal», en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (Dir.): Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 97-167; VIDALES RODRÍGUEZ, C.: «Derecho penal del amigo (Reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)» en *Revista de Derecho y Proceso Penal*, n.º 32, 2013, pp. 269-295; IGLESIAS RÍO, M.A.: «Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Artículo 305», en ÁLVAREZ GARCÍA, FJ. (Dir.): Estudio crítico sobre el Anteproyecto de Reforma penal de 2012. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 809-833; MORILLAS CUEVA, L.: «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en MORILLAS CUEVA, L. (Dir.): Sistema de derecho penal. Parte especial. 2.ª ed. Dykinson, Madrid, 2015, pp. 801-829; SILVA SÁNCHEZ, J.M.ª: El nuevo escenario del delito fiscal... Últ. op. y loc. cit.; BACIGALUPO SAGGESE, S.: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en MOLINA FERNÁNDEZ, F. (Dir.): Memento Práctico Penal. Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pp. 1379-1403; MORALES PRATS, F.: De los delitos contra la Hacienda Pública... op. cit., pp. 539-682; MESTRE DELGADO, E./FIGUEROA NAVARRO, C./GARCÍA VALDÉS, C.: Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial. 3.ª ed. Edisofer, Madrid, 2017, pp. 185-190.

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.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos».

Pues bien, la farragosa redacción que se desprende del artículo 305.1 CP, que regula el delito fiscal por antonomasia, recoge dos elementos de cardinal importancia, a saber, la evasión de tributos u obtención ilícita de beneficios fiscales por importe superior a 120.000 euros; y un componente defraudatorio en la conducta llevada a cabo por el sujeto activo que consigue el resultado. Por tanto, el artículo 305.1 para algunos es un elemento típico³ y para otros una condición de penalidad⁴. En este sentido, el debate queda abierto si tenemos en cuenta la literalidad ofrecida por el legislador en la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, ya que en el apartado III se vincula la cuota tributaria del 305 con el desvalor de resultado, y el apartado IV hace referencia a la cuota defraudada del 307 como condición objetiva de punibilidad, como tendremos oportunidad de comentar.

Téngase en cuenta que toda acción u omisión contraria a la norma que suponga una lesión o atentado a un bien jurídico protegido, constituye un injusto desde el ángulo visual de la antijuricidad general. Ahora bien, sólo constituirá injusto penal cuando la acción u omisión sea subsumible en un tipo penal. Y es que el delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización⁵. La conducta típica, por acción u omisión, exige eludir el pago de tributos, entre otros supuestos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros, de forma que dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo que, como tal, habrá de ser fijado por la Jurisdicción penal en el juicio correspondiente, es decir, como señala la STS de 21 de noviembre de 1991, «*la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato pre-determinado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal*», sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior, habida cuenta el principio de preferencia de la jurisdicción penal recogido en el artículo 44 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

En este sentido, la expresión referida a el que «*por acción u omisión, defraude*» manifiesta cierta omnicomprensividad⁶ del legislador. El elemento de

3. Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: Derecho penal económico... op. cit., p. 284; DE LA MATA BARRANCO, N.: El delito fiscal del art. 305 CP op. cit., p. 21.

4. Vid. MUÑOZ CONDE, F.: Derecho Penal... op. cit., 2015, p. 905.

5. Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: Fundamento y límites del delito fiscal... op. cit., p. 101; RODRÍGUEZ RAMOS, L.: Secundariedad... op. cit., pp. 39 y ss.

6. Vid. DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R.: El blanqueo de capitales... op. cit., p. 126.

la omisión ha sido una cuestión tradicionalmente compleja⁷. Puede concebirse la elusión del pago de tributos como aquella evasión tributaria u omisión del pago de una cuota tributaria. O dicho de otro modo, cualquier acción u omisión tendente a evitar o aminorar el pago de los tributos. En este sentido, expone la STS 737/2006, de 20 de junio (RJ 2006, 5183), que «*La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales, no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria". Sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos*». Continúa la sentencia exponiendo que «*La determinación de la cuota tributaria defraudada puede hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos, entre los que se encuentra la estimación indirecta. Los dictámenes e informes periciales de la Inspección no constituyen documentos probatorios, a efectos casacionales, salvo que tratándose de varios dictámenes coincidentes la Audiencia haya llegado a conclusiones divergentes con las de los citados informes (...)*».

En cuanto a las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, pudiera servir de ejemplo aquel empresario que paga los salarios de sus trabajadores sin retenciones, o el empresario que realiza una retención en la nómina un trabajador en concepto de IRPF y, sin embargo, se apropia de dichas cantidades retenidas y no las ingresa ni declara a la Hacienda Pública.

Por lo que se refiere a la obtención indebida de devoluciones o disfrute ilícito de beneficios fiscales, se puede materializar con exenciones, deducciones, bonificaciones, de modo que la cuota tributaria resulta de inferior cuantía, e incluso puede generar que la Hacienda Pública realice una devolución a favor del obligado tributario, poniendo a su disposición unos fondos que, en realidad, no le pertenecen. En puridad, se trata del mismo perjuicio al erario público que cualquier otra modalidad típica, pero con un *modus operandi* diferente. En este sentido, la STS de 20 de noviembre de 1991 (RJ 1991, 8338), recuerda que este delito se comete no sólo por acción, sino también por omisión, incumpliendo el contribuyente la obligación legal de presentar ante los órganos competentes de la Hacienda Pública las pertinentes declaraciones y autoliquidaciones y realizar después el correspondiente pago de las cuotas tributarias resultantes de éstas. De esta manera, indica el Tribunal Supremo que «*1.ª La regla básica en este orden de cosas, como en todos los supuestos del Derecho penal, es aplicar incondicionadamente el principio de tipicidad o regla del injusto típico y con la misma incondicionalidad el principio de culpabilidad. 2.ª La razón de ser de estas infracciones penales ha de encontrarse en la idea de justicia, valor fundamental de nuestro ordenamiento jurídico y en razón a la función que los tributos*

7. Vid., al respecto, CASTRO MORENO, A.: *Elusiones fiscales atípicas*. Atelier, Barcelona, 2008. Recientemente, resulta de gran interés, en este sentido, la aportación de LUZÓN PEÑA, D.M.: «*Omisión impropia o comisión por omisión. Cuestiones nucleares: imputación objetiva sin causalidad, posiciones de garante, equivalencia (concreción del criterio normativo de la creación o aumento de peligro o riesgo) y autoría o participación*», en *Libertas, Revista de la Fundación Internacional de Ciencias Penales*, n.º 6, 2017, pp. 145-272.

han de desempeñar en un Estado democrático y social de Derecho. En este sentido puede citarse la Recomendación sobre "criminalidad de los negocios" número R. (18) 12, del Consejo de Europa».

El sujeto autor del delito es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Es, a su vez, el que trata de desfigurar las bases tributarias con la finalidad de eludir el pago de determinados impuestos. Y es que el sistema no puede permanecer impasible cuando detecta operaciones que, sin calificarlas a priori como fraudulentas, son, por lo menos, sospechosas de maquillar la realidad tributaria. El sujeto activo de la conducta típica será el deudor tributario, por lo que nos hallamos ante un delito especial propio, ya que solo podrá ser cometido por quien ostente la condición de obligado tributario⁸. Aquí pueden tener cabida, por tanto, el contribuyente, su sustituto o el beneficiario de una devolución o beneficio fiscal indebido, a modo de ejemplo.

En este sentido, la STS de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990, 7238), manifestó que sólo puede ser sujeto activo de este delito el que sea «directamente» tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero; es decir, no todo deudor al erario público puede o debe ser considerado como agente comisario de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales, cuales puedan ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida o el de malversación de caudales públicos.

Por lo tanto, se exige la concurrencia de una relación tributaria previa y un sujeto pasivo de la misma, que será aquella persona que la propia normativa tributaria defina como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, lo que incluye la deuda tributaria, ya sea persona física o jurídica⁹, contribuyente o sustituto. En este sentido, señala el artículo 35 LGT que:

«1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

8. Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P.: El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda. Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 67 y ss.; DE LA MATA BARRANCO, N.: El delito fiscal del art. 305 CP. op. cit., p. 12.

9. Acerca de esta posible responsabilidad de las personas jurídicas, vid., los artículos 31 bis, ter, quater y quinquies del Código Penal. En este sentido, vid. CALVO VÉRGEZ, J.: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal», en *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2017, formato electrónico, pp. 1-51.

- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores.
- k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.

6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua».

En relación al contribuyente y su sustituto, el artículo 36 LGT prescribe que «1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

- 2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.
- 3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa».

Así mismo, no hay inconveniente alguno en que los *extraneus* puedan ser responsables del delito en cualquier otra forma de participación¹⁰, como pudiera ser a título de inductor, cooperador necesario o cómplice. Dejamos, en este sentido, a un lado, la posible responsabilidad que pudiera emerger respecto del abogado¹¹ o asesor fiscal¹² respecto de las operaciones realizadas por su cliente.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido bastante precisa en relación a la exigencia de requisitos que deben darse en el delito fiscal (SSTS 891/2009 de 18 de septiembre (RJ 2009, 5508); 801/2008, de 26 de noviembre (RJ 2008, 6963); 774/2005, de 2 de junio (RJ 2006, 1016); 1590/2003, de 22 de abril (RJ 2005, 1415); 751/2003, de 28 de noviembre (RJ 2004, 91); 2115/2002, de 3 de enero (RJ 2003, 782); 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2003, 546); 181/1993, de 9 de marzo (RJ 1993, 2547), entre otras), y viene estableciendo la concurrencia de los siguientes elementos:

a) Una conducta activa u omisiva consistente en ocultar o desfigurar las bases tributarias. No precisa de ningún artificio o mecanismo engañoso, paralelo al exigido en el delito de estafa, puesto que en el delito fiscal no entran en relación el sujeto que engaña, ni el engañado, ni es preciso el error en el sujeto pasivo, en este caso, el erario público. Por el contrario, se considera típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas.

b) Un resultado lesivo para la Hacienda Pública, como consecuencia de la anterior conducta (en la norma vigente la cuota defraudada debe superar la cifra de 120.000 euros por ejercicio tributario). Se trata de un delito de resultado, consistente este en un perjuicio para la Hacienda. Corresponde al órgano judicial fijar la cuota defraudada, no a la Administración Tributaria, no pasando la cuota resultante del expediente administrativo al debate judicial como un dato predeterminado e intangible, sino que es la sentencia penal la que determina su cuantía, conforme a la valoración de la prueba practicada, realizada conforme a los principios del proceso penal.

c) Un elemento subjetivo, consistente en «una conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber». O una voluntad dirigida a alguna de las finalidades típicas (en este caso eludir el pago de tributos).

10. Al respecto, vid., por todos, BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: Derecho Penal Económico... op. cit., pp. 82 y ss. Se trata de un delito especial propio, en el que tiene cabida la figura del «*extraneus*» siempre que induzca, coopere o colabore en la comisión delictiva. Vid., también, MUÑOZ CUESTA, J.: «La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2013, p. 2.

11. Vid., entre otros, FERNÁNDEZ BERMEJO, D.: «El abogado ante el blanqueo de capitales y el secreto profesional», en *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8, 2017, formato electrónico, pp. 1-39.

12. Vid., por todos, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: Responsabilidad penal, civil y administrativa... op. cit. Con anterioridad, CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: Responsabilidad de auditores de cuentas... op. cit.

O el ánimo de defraudar el erario público, dejando de pagar impuestos. Es un delito claramente doloso, pero no exige un especial elemento subjetivo del injusto o un ánimo defraudatorio distinto del dolo, sino que bastan las exigencias generales del tipo subjetivo. El dolo así consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias de generar la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la conciencia del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber, y de la conciencia de que la conducta implica la correlativa pérdida para la Hacienda, de lo que ésta habría de recaudar.

Como cualquier elemento subjetivo, por ser tal y pertenecer al fuero interno de la persona, debe ser inferido por el Tribunal de los hechos externos y objetivos que resulten probados. En este sentido el Tribunal Supremo ha señalado que ese ánimo de defraudar es evidente, no solo en quien declara mal los datos que han de servir de base para la liquidación del impuesto sino también en quien no declara porque, siendo consciente de su deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible, bastando pues que pueda inferirse de un conocimiento seguro o muy probable de los elementos objetivos del ilícito penal, esto es, se admite el dolo eventual. En ambos casos, cabe concluir que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina. La admisión del dolo eventual elimina las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada, ya que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente con dicha cuantía.

Por tanto, podemos afirmar que existirá dolo cuando no se presente declaración tributaria, lo cual lleva implícito el ánimo defraudatorio, o cuando se presente declaración pero de forma incorrecta, tergiversando el resultado, de modo que favorezca al contribuyente, salvo que se aprecie error. No ocurriría, sin embargo, cuando se presenta declaración reconociendo la cantidad que resulta correctamente a pagar, pese a que esta no llegue a pagarse.

Al respecto, nos recuerda la STS 801/2008, de 26 de noviembre (RJ 2008, 6963), que se trata de un delito específicamente doloso, en el que el dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales¹³, es decir, de las circuns-

13. Ilustrativa ha resultado la STS de 8 de marzo de 1993, cuando exponía, con la vigencia de una norma penal anterior, pero manteniendo el mismo espíritu, que «*Tanto el anterior artículo 319, como el ahora vigente 349 del Código Penal, establecen como elemento normativo del tipo una determinada cuantía defraudada para integrar el ilícito penal, bastando, como señala la Sentencia de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209), que el sujeto activo conozca y quiera cometer tal defraudación sin que sea necesario, como erróneamente pretende la defensa con un argumento que supondría la necesidad de un acta de la Administración como elemento de perseguibilidad, que sea el sujeto pasivo el que concrete la deuda para la que sea conocida por el agente. En definitiva, el delito fiscal no exige otro dolo que el genérico contenido en el artículo 1.º del texto punitivo: Animo de eludir una obligación tributaria por encima de los*

tancias que generan la obligación de tributar, y que se ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con «ánimo defraudatorio», esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. También se ha indicado, como ya hemos mencionado, que sería suficiente la manifestación de dolo eventual¹⁴, dado que el elemento «defraudación» excluye la punibilidad de la comisión imprudente.

Ahora bien, no es admisible la incriminación culposa, entre otras cuestiones, porque el artículo 12 CP establece que «Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley», y no se refleja en la regulación del delito fiscal referencia alguna sobre esta modalidad comisiva, lo cual tampoco casaría muy bien en una conducta defraudatoria, que *per se*, debe de ser dolosa. También es cierto que la redacción del texto penal tampoco describe que la conducta debe de ser dolosa, la cual se sobreentiende, pero pudo el legislador haber matizado la redacción, indicando que «El que, por acción u omisión, –dolosamente– defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (...)». Y es que, según mantiene el Tribunal Supremo, el dolo «debe abarcar, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de esta última»¹⁵.

5.000.000 de pesetas, lo que indudablemente sabía el hoy encausado al tiempo de las correspondientes declaraciones al fisco que no reflejaban la realidad ni de la facturación de la empresa ni siquiera de la cuantía del impuesto repercutido a los clientes cuyo volumen indicio lógico y racional que permite inferir el elemento subjetivo ya indicaba una defraudación superior al mínimo penalmente fijado».

14. Vid. SSTS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520), 26 de noviembre (RJ 1990, 9165) y 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209), 20 de noviembre (RJ 1991, 8338) y 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964), 31 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8629), y STS 10 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8387), así como Circular de la Fiscalía del TS 2/1978, de 20 de abril. En este sentido, la STS 523/2015, de 5 de octubre (RJ 2015, 5129) expuso que «(...) el propósito del acusado con el uso de las facturas falsas, es apoderarse de importantes cantidades de dinero de la sociedad que administraba, cometiendo las apropiaciones delictivas y un segundo momento en que entrega dichas facturas al encargado de realizar la declaración de los tributos para que la efectúe, incluyendo en la misma las facturas falsas. La sentencia recurrida, con error, traslada el dolo defraudatorio a un momento anterior, coincidente con la comisión del delito de apropiación indebida, en cuyo momento la voluntad inmediata es apoderarse de dinero de la sociedad las declaraciones a Hacienda se produjeron en momento posterior. Existió por tanto dolo, si no directo, si indirecto y en todo caso eventual. Y es que, quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito. La exigencia de la intención dolosa no significa que se excluya el dolo eventual, que siempre concurrirá cuando se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad. El hecho de que la maquinación sea burda no borra el fraude, ni éste puede limitarse a las maquinaciones difícilmente detectables, ya que ello supondría elevar a la categoría de excusa absolutoria o exención de responsabilidad penal los casos de falta de pericia del defraudador. Tampoco contribuye a la eliminación de la responsabilidad criminal el comportamiento del acusado después que la inspección de Hacienda descubriera el fraude (reconocer hechos, ofrecerse a regularizar la situación o provisionar los impuestos debidos) y ello por cuanto tales circunstancias no se contemplan en el *factum* con tales actitudes se está admitiendo tácitamente la defraudación».
15. Cfr. STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520).

Distinto sería que pudiera apreciarse error en los actos realizados. Así, podríamos distinguir entre error de tipo y error de prohibición. El primero, que consiste en el desconocimiento de la concurrencia de algún elemento objetivo del tipo, excluye el dolo –*aún cuando es vencible*¹⁶– y, por tanto, la responsabilidad penal, mientras que el error de prohibición, que puede confundirse por el obligado tributario por el error de punibilidad, sólo eximirá de responsabilidad si es invencible¹⁷, pues en el caso de que fuere vencible, atenuará la aplicación de la pena pero no excluirá la responsabilidad criminal.

III. LA DEFRAUDACIÓN COMO EXIGENCIA EN EL DELITO FISCAL

Recordemos, para ubicarnos contextualmente en este apartado, nuevamente lo dispuesto en el artículo 305.1 CP: «*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*».

Téngase en cuenta que la cuota tributaria devengada, la cuota eludida y la cuota defraudada pueden no coincidir en el caso concreto, ya que lo realmente relevante a efectos penales será el perjuicio dolosamente producido. En este sentido, el denominado «*principio de intervención mínima*» del Derecho penal, que se asocia al carácter subsidiario o de *ultima ratio* que constituye este en el ordenamiento jurídico, debería impedir la sanción por esta vía de conductas de mero incumplimiento de pago, aún con dolo, si no van acompañadas de una conducta genuinamente defraudatoria. En este sentido, ¿a alguien se le ocurriría enviar a prisión a un individuo por incumplimiento de pago? No todos los hechos delictivos que pudieran afectar indirectamente a la Hacienda Pública pueden considerarse delitos de defraudación tributaria, como pudiera ser el caso de insolvencia punible, los cuales también pueden perjudicar al fisco.

Con acierto se pronuncia QUERALT JIMÉNEZ cuando reza que ni la anterior regulación del delito fiscal ni la actual «se contentan con la elusión tributaria; requieren un plus esencial: la elusión ha de ser producto de una defraudación»¹⁸. Y esta defraudación tiene lugar cuando los datos de los negocios o actividades que generan hechos imposables son falsos e incluso inexistentes. No obstante, será Hacienda quien conoce la existencia de la operación y el

16. Vencible podría definirse aquel error cuya existencia se debe a una precipitación o falta de diligencia del sujeto, al valorar ciertas circunstancias que rodean el hecho o lo integran.

17. Invencible será aquel error que, aún con las debidas precauciones realizadas, no se pudo evitar, teniendo en consideración las circunstancias y el ambiente que rodea al individuo.

18. Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, J.J.: «Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás», en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n.º 4, 2002, p. 2.

volumen económico, debiendo ser ella misma quien deba verificar si las operaciones que se declaran son realmente las que se han realizado.

Será en ese momento al que nos referimos, tras la comprobación de Hacienda de las operaciones llevadas a cabo, cuando en el caso de que no coincidan con la información o documentación que obre en poder de Hacienda, pueda girarse por parte de ésta un acta complementaria por la diferencia, junto con los respectivos intereses generados. Ahora bien, téngase en cuenta que lo que en puridad determina la apreciación de un delito es la elusión defraudatoria, el ánimo de defraudar, y no tanto la cantidad defraudada. En este sentido, y en palabras de QUERALT JIMÉNEZ, «no defrauda, en fin, quien pretende optimizar al máximo los recursos legales, incluso torcidamente, pero con la suficiente habilidad para que sus números, aun mal colocados, respondan a la realidad. Si es así, no hay delito. Y, con todo, quien así se comporta, en el expediente administrativo lleva la penitenciaría. De sobras»¹⁹.

Sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz, pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado en Sentencia de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520) que «la omisión es a efectos de la defraudación un hecho concluyente, pues no puede ser de mejor condición quien omita la total declaración que quien desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido». De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante. En esta línea descrita, la STS 1046/2009, de 27 de octubre (RJ 2010, 170), sostuvo que «la sanción penal está prevista para quien defrauda eludiendo, es decir, para quien ocultando la realidad no declara correcta o simplemente no declara y, además, no paga. Es decir, que a los efectos de estos delitos, la defraudación consiste en ocultar la deuda o los hechos que la generan, impidiendo así a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social conocer su existencia y su alcance, y evitando que pueda poner en funcionamiento las prerrogativas que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para hacer efectivos el cobro de aquello que corresponde». En este sentido, relevante ha resultado igualmente el Auto del Juzgado de Instrucción, n.º 15 de Valencia, de 22 de marzo de 2017 (ARP 2017, 476), al exponer que «ciertamente, el Derecho Penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascararse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude o engaño a la categoría de arte o ciencia matemática (...)».

Y es que según la RAE, defraudar significa «eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones», entendimiento que debe ser rechazado para evitar la reiteración de dos términos con el mismo significado. Pero también significa «privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones

19. Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, J.J.: Delito fiscal, un paso adelante... op. cit., p. 3.

propias, de lo que le toca de derecho», lo cual coincide con el sentido que se propone, en cuanto que las obligaciones del contribuyente o de quien debe ingresar las cuotas a la Seguridad Social vienen precedidas del deber de declarar, que es, precisamente, el primero que se incumple, dando lugar a la elusión del pago de la cantidad debida.

Ciertamente, lo que exige el tipo penal, en puridad, es una puesta en escena, un mecanismo defraudatorio, una ocultación, llevada a cabo por una acción u omisión que impida conocer a las distintas Haciendas una situación concreta, ya sea porque se ha ocultado una actividad o negocio jurídico, ya porque se ha falsificado algún dato fiscalmente relevante. Y es que defraudar exige engañar, simular, y no meramente dañar el patrimonio de la Hacienda Pública ni atentar contra el deber jurídico de pago²⁰. Y esos elementos que deben concurrir en la conducta fraudulenta deben probarse para que pueda ser reprochable penalmente.

Se trata de eludir 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. Es decir, se trata de impagar u obtener beneficios de forma fraudulenta. Así, podremos considerar que existe ocultación cuando sea la Hacienda Pública la que deba investigar para poder conocer un determinado hecho imponible cuya obligación de declarar concernía al obligado tributario.

Por lo tanto, puede afirmarse con rotundidad, siguiendo el criterio de GARCÍA DÍEZ, que no por el mero hecho de que una cuota tributaria liquidada supere 120.000 euros puede identificarse *ipso iure* con una conducta defraudatoria, ya que será necesario que la Administración Tributaria aisle e identifique con precisión no sólo el impago de la cuota, sino, «además, de una conducta genuinamente elusoria, entendiendo por tal aquella que suponga una verdadera ocultación de la realidad fiscal por parte del contribuyente; que deberá ser concretada por la Inspección al confeccionar la liquidación vinculada al delito»²¹.

Es por ello que el mero impago de un tributo no constituye delito, como tampoco lo constituye un impago quebrantando el deber jurídico de pago ni incumplir con las obligaciones tributarias²², sea cual sea el montante total. Es decir, el hecho de no presentar una declaración obligatoria por parte de un obligado tributario no tiene por qué constituir delito y, por otro lado, presentar una declaración obligatoria en el plazo establecido sí podría constituir una infracción penal del artículo 305 CP, si se demuestra que el elemento doloso concurrió en el sujeto pasivo ante unos datos declarados que poco o nada tienen que ver con la realidad, y siempre que se alcance el umbral económico que

20. No obstante, en un sentido opuesto, vid. BOIX REIG, J./MIRA BENAVENT, J.: Los delitos contra la Hacienda Pública... op. cit., p. 53.

21. Cfr. GARCÍA DÍEZ, C.: «La descomposición de la obligación tributaria en las liquidaciones vinculadas al delito», en *Gaceta Fiscal*, n.º 375, 2017, p. 37.

22. Vid. DE LA MATA BARRANCO, N.: El delito fiscal del art. 305 CP. op. cit., p. 15.

configura el tipo penal. Tampoco sería delictiva la mera conducta relativa a no practicar la retención por parte de quien hubiera debido retener, pues aunque sí sería sancionable administrativamente, si no va acompañada de una ocultación, de un engaño, no es reprochable penalmente.

En todos estos casos descritos no debe aparecer la maquinaria pesada del Derecho penal, sino el ordenamiento jurídico en su vertiente sancionadora del Derecho administrativo, ante la responsabilidad tributaria del obligado tributario. Es ahí donde se contemplan diversas sanciones ante infracciones cometidas por el obligado tributario²³.

IV. LA CONDUCTA DEFRAUDATORIA: LA PUESTA EN ESCENA

Cuando se defrauda o cuándo no es una cuestión que ha motivado a realizar el análisis de este delito, y forzosamente nos dirige a la relevante jurisprudencia que con buen tino ha venido configurándose a lo largo del tiempo. Vemos, pues, reiterando lo expuesto, que en algunas sentencias, como la STS 28 de junio de 1991 (RJ 1991, 7590), la simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, pero en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente como autor de un delito contra la Hacienda. Se exige algo más: El ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico soporte de la base imponible. Así, la STS 1505/2005, de 25 de noviembre (RJ 2006, 320), ha precisado que *«lo que penalmente se sanciona no es la omisión de*

23. Es en la LGT donde se contemplan las referidas infracciones. En su artículo 191 se regulan las infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. En el artículo 192, las infracciones tributarias por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. En 193, las infracciones tributarias por obtener indebidamente devoluciones. En el 194, las infracciones tributarias por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales. En los preceptos posteriores, desde el 195 al 206 bis, se recogen las infracciones tributarias por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes; infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas; por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas; por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones; por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información; por incumplir obligaciones contables y registrales; por incumplir obligaciones de facturación o documentación; por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos; por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria; por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta; por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta; por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta; e infracciones en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante». También, en la STS 737/2006, de 20 de junio (RJ 2006, 5183), se afirmaba que de acuerdo con «el Ministerio Fiscal al apoyar el motivo, para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes». De forma más reciente, pero sosteniendo idéntico criterio, la STS 801/2008, de 26 de noviembre (RJ 2008, 6963), reitera que se requiere, además, un elemento de mendacidad para constituir una infracción delictiva. Así, la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias. A modo ilustrativo, señala la última sentencia mencionada que «los acusados ocultaron a la Hacienda la verdadera situación a que venían obligados presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces, pues la propia documentación contable de que disponían los gestores de la sociedad evidenciaba la falsedad de los datos aportados por los acusados, y esta actuación engañosa fue lo que justificó falazmente que respecto del ejercicio de 1995 dejaran de ingresar 21.488.022 pesetas, y en el de 1996, 21.034.828 pesetas».

Adentrándonos en el concepto genuino de defraudación, la STS de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520), estableció que la conducta típica consiste en defraudar a la Hacienda, esto es, eludir el pago de impuestos, que es una de las formas de comisión alternativa del entonces artículo 319, aceptándose paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio²⁴, suscitándose como factible la construcción del con-

24. Vamos a citar algunos ejemplos seleccionados procedentes de la más relevante doctrina jurisprudencial relativa a diseños defraudatorios. En este sentido, la STS 9 de febrero de 1991 (RJ 1991, 5210), recoge que «La venta por "Bodegas..., SA" a..., de una determinada clase de vino a precio inferior al que le correspondía, por debajo del límite de 130 pesetas litro, no tenía otra finalidad que establecer unos precios en origen que no estuvieran sujetos al Impuesto sobre el Lujo, con el consiguiente fraude a la Hacienda Pública. "..., SA" emanación de... y... era el instrumento creado por el procesado para defraudar a la Hacienda Pública. El eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin. El procesado, por último, era Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de "Bodegas..., SA" y "..., SA" su instrumento: En ambas sociedades ostentaba un poder de decisión. El motivo no puede prosperar». Desestimatoria también resultó, en relación a un escrito de defensa basado en que no hay delito fiscal por el hecho de no llevar libros y registros de contabilidad y que no se ha acreditado perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, la STS de 31 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8629), al manifestar que «Existe una doctrina consolidada, constante

y reiterada de esta Sala cuya proyección, interpretando los preceptos invocados como indebidamente aplicados, conduce a la desestimación. En efecto, para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar (S. 2861991), pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión inveraz de no existir hecho imponible (SS. 27121990, 2011 y 3121991).

Y esta idea es aplicable a todo tipo de supuestos porque el presupuesto es igual en todos y, por tanto, también en el viejo Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas, porque en todos ellos la plataforma delictiva está construida sobre la base de una declaración inveraz o falseada o una no declaración y, paralelamente, un ánimo de defraudar que, como todo elemento anímico, interno, es sólo captable por los Jueces y Tribunales en función de inferencias que, si son lógicas y conformes a las reglas de la experiencia, como aquí sucede, han de ser mantenidas, pues no es tarea de la Sala reconstruir el material probatorio, además sin el dato esencialísimo de la inmediación. Del hecho probado de no declarar un empresario en tres ejercicios consecutivos el Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas, conocedor de las obligaciones fiscales y, en consecuencia, no ingresar más de 17.000.000 de pesetas, no es nada contrario al sentido común y a las normas de la experiencia deducir el ánimo defraudatorio. La circunstancia de que la declaración fuera obligatoria en nada obstaculiza la existencia del hecho penal. *Procede la desestimación».*

Por su parte, en la STS 1244/2003, de 3 de octubre (RJ 2003, 7026), se manifestó que «El acusado transmitió la posesión y administración de siete fincas propiedad de la mercantil O... del L..., S.A., de la que era administrador único, al Banco... para que las vendiese y se hiciese pago de un préstamo que el primero, en nombre de la citada entidad, había recibido del Banco con la garantía hipotecaria de las citadas fincas. Un mes más tarde el Banco, actuando en calidad de fiduciario de O... del L..., S.A. vendió las fincas mencionadas a otra empresa por lo que, habiendo sido repercutido el importe del IVA a que estaba legalmente sometida la operación, ascendente a 75.020.863 pesetas, en la entidad compradora, su importe fue seguidamente ingresado en una cuenta corriente que mantenía O... del L..., S.A. en el Banco..., de la que únicamente el acusado tenía facultad de disposición. Aprovechando el acusado tal situación, retiró de la citada cuenta, en fechas muy cercanas, 62.000.000 de pesetas por ventanilla y 12.000.000 mediante cheque bancario, no presentando la declaración del IVA correspondiente a 1995 la transmisión descrita se había celebrado en septiembre de 1994 y omitiendo en definitiva el pago del impuesto cuya cuantía superaba, con notorio exceso, el límite de los quince millones que marca la frontera a partir de la cual la defraudación fiscal pasa de ser mera infracción administrativa a delito. La parte recurrente niega la tipicidad del hecho alegando que la simple falta de ingreso del impuesto no integra la figura delictiva y que, por otra parte, el acusado no dispuso de la suma que estaba destinada al pago del mismo. Pero, con independencia de que esta última alegación es incongruente con la declaración de hechos probados, debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado. Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 1993 (RJ 1993, 2547), recogiendo la doctrina establecida en las de 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520), 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209), 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964) y 31 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8629) entre otras, el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Si el delito fiscal existe por el mero hecho de no declarar el hecho imponible, no puede pretender el acusado que su actuación ha sido indebidamente subsumida en el artículo 394 del CP habiendo precedido a su omisión de declarar, la acción claramente fraudulenta de disponer, no importa en provecho de quien, de la suma que había sido puesta a su disposición

cepto de defraudación partiendo de la simple omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, con mecanismos engañosos que parecen ser consustanciales, comportamiento omisivo que reviste singular importancia por ser cada vez mayor el número de tributos que exigen del contribuyente alguna declaración e, incluso, la liquidación. El Tribunal Supremo sostiene que es defraudatoria una conducta cuando *«adquiera o pueda adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho facta concludentia como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar; aunque de algunas y recientes resoluciones de esta Sala puede inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en la Sentencia de 29 de junio de 1985 (RJ 1985, 3087) al expresar que "la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público", y es patente añadimos que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto "totalmente" no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse casualmente el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo».*

No olvidemos que el verbo nuclear del tipo penal es el de defraudar. Así, y siguiendo el criterio de la STS de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 8964), el delito fiscal exige un elemento subjetivo específico ánimo de defraudar, como ya se ha dicho, para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y

para el pago del impuesto. Procede rechazar el primer motivo del recurso y con ello queda éste desestimado en su integridad».

Finalmente, en la STS 586/2014, de 23 de julio (RJ 2014, 3642), se puso de manifiesto que *«La reiteración abrumadora del recurrente en el mecanismo de extraer dinero de unas cuentas para, según el recurso, su ingreso en efectivo en otras, por cuantía que el periodo considerado excede de tres millones de euros, mediante 599 ingresos exigiría una acreditación de estadísticas en la experiencia bancaria, que desde luego no se aportan. Antes al contrario, la más cautelosa intuición sugiere precisamente que tales prácticas, en esa frecuencia y envergadura, se compadece más con pretensiones de ocultación del origen de las rentas antes que con cualquier exótica costumbre o modo de actuación de un usuario de banca, que con tanta reiteración busque trasladar los efectivos de una entidad a otra. De ahí que no podamos tener sino como mera proclamación gratuita de defensa la alusión que el recurso hace a la similitud de prácticas como "habituales en bastantes familias", tanto más si se aúna a los demás datos que la sentencia toma en consideración entre ellos la singular desproporción entre la renta declarada en un año, en torno a 60.000 euros, cuando en ese año 1999 se efectúan 774.000 euros de ingresos en efectivo, o cuando, como recuerda la sentencia de instancia, se llegan a efectuar ingresos en número de 18 por importe que no supera las 500.000 pts., tope de indudable trascendencia en cuanto al control fiscal bancario».*

denostada prisión por deudas, pero esa intención defraudatoria, «evidente en quien declaraba de propósito mal o torcidamente, podía darse en quien no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración Tributaria, que podía ser tomada como expresión inveraz de no existir hecho imponible; semánticamente "eludir" (del latín *ludere*, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse con referencia al supuesto enjuiciado mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta "todos" con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal»²⁵. En idéntico sentido, la STS de 20 de noviembre de 1991 (RJ 1991, 8338), destacaba que «El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: Se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración». Así mismo, continúa ilustrando que «esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio cualquier medio comisivo está en condiciones de integrar la plataforma de hecho del delito haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo. Por eso enseguida hay que añadir que siempre que se halle presente el ánimo defraudatorio (S. 2 de marzo de 1988 (RJ 1988, 1520)) habrá delito, no cuando este animus no esté presente, pues otra interpretación conduciría a la resurrección de la definitivamente destruida prisión por deudas.

De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el Juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe animus defraudandi o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional. No sólo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal a quo se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse

25. Continúa la sentencia exponiendo que «La Sala no ha descuidado este aspecto subjetivo del delito evitando parificar, en términos absolutos, falta de declaración e intención defraudatoria, ni lo desatiende en esta ocasión cuando advierte en los impuestos aludidos, Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas e Impuesto sobre el Valor Añadido, que no recaen sobre el patrimonio sino sobre fondos ajenos de los que el sujeto es recaudador y depositario una más acuciante conciencia de declarar para traspasar las cuotas al Erario Público, su legítimo propietario; pero es que, además, la omisión se repite durante dos ejercicios económicos, con conocimiento del descubierto al consignar las sumas adeudadas en los estados de situación del Impuesto sobre Sociedades y en la propia contabilidad; y culmina este ánimo o tendencia elusiva cuando en el año 1986 declara mendazmente la base tributaria del Impuesto sobre el Valor Añadido 94.224 ptas., y al mismo tiempo cifra la deuda a favor de la Hacienda por el mismo concepto en 19.314.388 pesetas en el balance de situación que acompaña a la declaración del Impuesto sobre Sociedades, coincidente con la señalada por los servicios de la Administración Tributaria».

de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.

El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse, aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso.

No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe pero en ese momento falta liquidez en la tesorería de la empresa, los libros de contabilidad reflejan la realidad y alega, aunque no se haya podido probar por causas ajenas a él mismo, que en anteriores ejercicios había ocurrido otro tanto. El problema de las posibles infracciones al Derecho Tributario no son objeto de este recurso en el ámbito penal».

Por su parte, la STS de 3 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7026), en la que después de decir que *«debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado»*, recuerda que el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. Señala la sentencia que, *«En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina»*.

Ciertamente, el delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y, por tanto, defraudar todo) frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada²⁶. El Tribunal Supremo, en virtud de STS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209), destacó que *«tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos»*. Ahora bien, como cuestión relevante que ha suscitado alguna complejidad práctica para la Administración Tributaria, el Tribunal Supremo tiene dicho que *«no hay nada en la Ley que prohíba que quienes son sujetos pasivos del IRPF por razón de rendimientos del trabajo puedan serlo, así mismo, por rendimientos de actividades*

26. Vid. STS 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209).

profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, siempre que tengan su origen en relaciones jurídicas distintas» (STS de 13 de noviembre de 1999 (RJ 1999, 9601)).

En este sentido, el art. 16 LGT regula la simulación en los siguientes términos:

«1. En los actos o negocios en los que exista simulación el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

En cambio, no se establece ningún tipo de procedimiento para que la Administración Tributaria declare la simulación, sino que la apreciación de que concurre se realiza en el propio acto de liquidación, que debe ser motivado. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de la simulación y su debida concreción en el acto por el que practique la liquidación que proceda. Y puesto que la simulación se fundamenta en la inexistencia o falsedad de la causa del acto o negocio, es necesario destruir la presunción.

No existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, cuestión que no parece comprender la Administración Tributaria y, por el contrario, en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración de la economía de opción, que faculta al contribuyente para elegir, de entre las distintas posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar. El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE – *obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* –. Por otro lado, la elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa²⁷.

En esta misma línea, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 marzo 2012 (JUR 2012, 132210) y, en la más reciente del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, sala 2.ª de lo Contencioso administrativo, 53/2015, de 30 de enero (JUR 2015, 44705), se dispone que «(...) en este momento debe aclararse lo que debe entenderse por la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le

27. Vid. Sentencia 139/2015, de 31 de marzo (ARP 2015, 1026), del Juzgado de lo Penal, n.º 27, de Madrid.

permite reducir su coste fiscal. La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto». Con anterioridad, la STS 643/2005, de 19 de mayo (RJ 2005, 4138), manifestó que «La opción por el régimen de transparencia fiscal en determinadas sociedades exige, como contraprestación, una absoluta lealtad en los contribuyentes que se acogen a esta modalidad tributaria. Conocen, en el momento de adoptar su decisión, que el impuesto de sociedades es menor que les correspondería pagar como persona física pero, a su vez, ofrece las ventajas propias de la mejor manejabilidad de la sociedad y de sus beneficios. Cualquier artificio destinado a sustituir, sin causa o justificación alguna, la obligación asumida por otra más beneficiosa y, a su vez, más onerosa para el erario público, debe estar sólidamente justificada por situaciones de estado de necesidad en los que la antijuricidad de la conducta pueda ser justificada. Fuera de este supuesto excepcional, cuya realidad o aparición en este caso descartamos tajantemente, cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo.

Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas.

(...) Si tenemos en cuenta que el tipo delictivo se ve sometido a una condición objetiva de perseguibilidad y lo que es más importante de punibilidad, uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal, es que la elusión supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación. Desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este propósito, su comportamiento ni será perseguible ni será punible si no alcanza la suma defraudada la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación.

Es evidente que los acusados conocieron en todo momento, cuál era el porcentaje de beneficios y sabían y fueron informados sobre la obligación de tributar por el régimen de la renta de las personas físicas.

Precisamente en el momento de conocer cuál sería el alcance de la cuota a pagar, se pone en marcha un mecanismo defraudatorio consistente en una tosca maniobra de cesión, por precio irrisorio, de una sociedad que había generado los beneficios a otra con cuantiosas pérdidas, en lenguaje coloquial, en ruina. Esta sociedad participando por medio de su administrador en la operación fraudulenta se convierte en autoliquidador y autocompensador, al margen de las disposiciones legales que regulan la compensación tributaria. En todo caso, si el negocio hubiera sido lícito y válido habría que justificar una deuda tributaria líquida y liquidada y una vez realizada esta operación ofrecer el pago por compensación que incuestionablemente dependería de la aceptación por parte de la Administración Tributaria. No sólo no se hizo así sino que no se puso en conocimiento de esta entidad la maniobra de elusión y no puede mantenerse seriamente que Hacienda la aceptó porque no reaccionó hasta que la descubrió».

V. CONCLUSIONES

El presupuesto previo del delito se caracteriza por una relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y el obligado tributario como deudor. Resulta necesario atender al tipo básico del delito contemplado en el artículo 305.1 CP, y estudiarlo, para comprender la esencia de la naturaleza jurídica de esta infracción penal, sus elementos, su bien jurídico protegido, la necesaria puesta en escena por el sujeto activo y la idoneidad del momento de consumación del delito fiscal, la cual se halla al albur de la figura impositiva de que se trate. La conducta típica básica consiste en defraudar 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 sujeto activo del delito fiscal todo aquel que esté ligado por una relación jurídico-tributaria que le imponga el cumplimiento de la obligación principal de todo obligado tributario: el pago del tributo, y será sujeto pasivo no sólo el contribuyente, sino también el sustituto del mismo, conceptualización ésta que la tiene también el retenedor.

El delito que tratamos es un delito doloso, en el que el dolo debe abarcar, para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar, el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de esta última. Por tanto, se admite el dolo no sólo en su vertiente directa, sino que también se admite el dolo eventual, tal y como tiene reconocido la jurisprudencia, aunque se descarta

la imprudencia e incluso, podríamos afirmar, que la tentativa inacabada. En cambio, sí tendría cabida el error de tipo o error de prohibición, según los casos. En este sentido, cabe concluir que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina. La admisión del dolo eventual elimina las dificultades prácticas que suscita la exigencia de que el dolo se proyecte sobre la cuantía defraudada, ya que aunque el autor desconozca con exactitud la cuantía de lo defraudado, acepta o consiente con dicha cuantía. En definitiva, podemos afirmar que existirá dolo cuando no se presente declaración tributaria, lo cual lleva implícito el ánimo defraudatorio, o cuando se presente declaración pero de forma incorrecta, tergiversando el resultado, de modo que favorezca al contribuyente, salvo que se aprecie error. No ocurriría, sin embargo, cuando se presenta declaración reconociendo la cantidad que resulta correctamente a pagar, pese a que esta no llegue a pagarse.

Al esbozarse y analizarse los elementos típicos del delito fiscal, resulta necesario detenerse en la conducta defraudatoria, materializada en cualquier «acción u omisión» tendente a defraudar, conducta esta que no aparece descrita en el tipo. Así, sobre la acción o efecto de defraudar, siendo palabra polisémica, puede concluirse que consiste en ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, manifestada en una puesta en escena, a lo que cabe agregar que es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta, que la elusión del pago de impuestos conseguida supere una cuota defraudada de 120.000 euros. La defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria – *por muy grave que sea* –, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes

Ciertamente, el elemento subjetivo del tipo es el ánimo de defraudar, pero éste, que como tiene dicho el Tribunal Supremo es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.