

Delito fiscal y principio de legalidad

ROSARIO DE VICENTE MARTINEZ

Profesora titular interina de Derecho Penal
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO: I. Planteamiento: La ley 44/78 del IRPF.—II. La STC 45/89, de 20 de febrero.—III. Incidencia en lo penal: la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 27 de marzo de 1989.—IV. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990: Cuestiones que plantea.—V. Conclusiones.

I. PLANTEAMIENTO: LA LEY 44/78 DEL IRPF

La Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas combinaba la consideración de la unidad familiar como unidad contribuyente, esto es, como ente al que se atribuye o con relación al cual se determina la riqueza que se quiere gravar, con un sistema de tributación caracterizado por la acumulación de todas las rentas y la aplicación de los tipos generales, cuyos efectos son corregidos mediante deducciones fijas a practicar en la cuota (1).

La doctrina en repetidas ocasiones había criticado el tratamiento de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fundamentalmente desde la perspectiva del principio de «imposición individual» (2). La Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1988, de 10 de noviembre ha venido finalmente a sancionar este principio de «imposición individual», al otorgar el amparo solicitado (RA 752/1985) por un contribuyente que había contraído matrimonio el 27 de diciembre de 1980 reconociendo su derecho «a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a

(1) Cfr. Zornoza J. J., «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, 1989, pp. 164 y ss.

(2) Vid. por todos Falcon y Tella, «Comentario general de Jurisprudencia», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 62, 1989, pp. 282.

hacer por separado su declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1980», al tiempo que decidió someter al Pleno del Tribunal la cuestión de inconstitucionalidad relativa a los artículos 4.2, 5.1 (regla 1), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/78 del IRPF, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/85 de reforma parcial del citado tributo, por referencia a los artículos 14, 18, 31 y 39 de la Constitución española (3).

II. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 45/1989, DE 20 DE FEBRERO

La STC de 20 de febrero de 1989, origen de la Ley 20/89, de 28 de julio, declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 7.3, 31.2 y 34.3 y 6 de la Ley 44/78, de 8 de septiembre, así como la inconstitucionalidad del art. 4.2 de la citada Ley, en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de sujeción separada y la del art. 24.b) de la misma Ley, en la redacción anterior a la Ley 37/1988, en cuanto que no incluye entre los períodos impositivos inferiores a un año el correspondiente a los matrimonios contraídos en el curso del mismo.

La citada sentencia ha levantado una nube de comentarios y opiniones desde diversos sectores jurídicos. El aspecto más polémico de la misma es, sin duda, como señala Zornoza, el alcance que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad pronunciada, dado que el Tribunal Constitucional ha olvidado contemplar todos aquellos casos de expedientes que pudieran encontrarse en tramitación en la fecha de la STC o que pudieran iniciarse —respecto de los ejercicios de 1987 y anteriores no prescritos— con posterioridad a ese momento, a consecuencia de actuaciones inspectoras de la Administración o por iniciativa de los propios contribuyentes (4).

Asimismo, uno de los aspectos más complejos y controvertidos es el principio declarado por el Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales. El Alto Tribunal manifiesta que la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales no afecta a las situaciones establecidas mediante actuaciones administrativas firmes ni a las autoliquidaciones o liqui-

(3) Un comentario a esta Sentencia puede verse en Zornoza, J. J. y de la Hucha, F. «El régimen tributario de las unidades familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988», en «Papeles de Trabajo», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.

(4) Zornoza, J. J. «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta...», cit., págs. 190 y ss.

daciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración, con anterioridad a la fecha de la referida Sentencia, no procediendo, por tanto, restitución o devolución alguna.

Esta limitación de la retroactividad nos lleva, según Drake y Drake, a situaciones complejas y, en muchas ocasiones, ilógicas e injustas (5).

Para García de Enterría, las dudas que acompañan a esta Sentencia, la primera de nuestro Tribunal Constitucional que acoge con plena conciencia la doctrina de la llamada por el Tribunal Supremo Norteamericano «prospectividad» (6) del fallo, frente a la tradición de la «retroactividad» de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, no existirían si, con la resolución con que lo han hecho sus predecesores en la justicia constitucional e internacional, la sentencia se hubiese limitado a definir sus efectos a partir de su fecha, sin más precisiones, dando por válida la legislación por él anulada hasta ese momento. Hubiera sido la técnica más simple, con menos efectos derivativos no deseados, de la técnica prospectiva pura (7).

Tal vez, como mantiene Aparicio Pérez, el Tribunal Constitucional consciente de la transcendencia de su decisión, del descontento que va a producir y sobre todo de la aparente contradicción que encierra recurre a la existencia de una «laguna parcial» para justificar la no restitución de lo ingresado por autoliquidaciones realizadas al amparo de normas inconstitucionales (8). En julio de 1989, el Gobierno dictó una nueva Ley en la que volvía a regular la tributación de los matrimonios, llenando el vacío legal que había dejado la Sentencia del Tribunal Constitucional.

III. INCIDENCIA EN LO PENAL: LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID DE 27 DE MARZO DE 1989

Pero, entre los diferentes efectos que la Sentencia del Tribunal constitucional produce, se encuentra el de su incidencia en materia

(5) Drake y Drake, «Comentarios a la Ley de reforma del IRPF», Ciencias de la Dirección, 3.ª ed., Madrid, 1989, p. 10.

(6) La doctrina de la prospectividad se formula a partir de 1965 por el Tribunal Supremo Norteamericano (caso Linkletter) y posteriormente es reconocida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (sentencia Defrenne) y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia Markx), cfr., Aparicio Pérez, «La integración del delito fiscal por el IRPF y la sentencia del Tribunal Constitucional 45/89», en *Gaceta Fiscal*, núm. 72, 1989, p. 145.

(7) García de Enterría, «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales», en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61, 1989, pp. 5 y ss.

(8) Aparicio Pérez, *ob. cit.*, pp. 144 y ss.

penal, concretamente el relativo a los Delitos contra la Hacienda Pública, cometidos bajo el régimen de tributación acumulada de rentas en una unidad familiar:

El delito fiscal o delito contra la Hacienda Pública se construye técnicamente como una norma penal en blanco. El artículo 349 del Código Penal establece que «El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

Tanto la regulación del delito fiscal en el artículo 319 del Código Penal, derogado en 1985, como la regulación del delito contra la Hacienda Pública en el actual artículo 349 del Código Penal no se limitan a requerir la producción de una defraudación a la Hacienda Pública, sino que exigen que ésta sea igual o superior a dos millones de pesetas, conforme al antiguo artículo 319, o superior a cinco millones de pesetas, según el vigente artículo 349 (9).

El problema que se plantea es el de si es posible realizar la determinación de los elementos objetivos y subjetivos exigidos por el tipo penal utilizando una ley, la Ley 44/78, de 8 de septiembre de normas reguladoras del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, que ha sido declarada parcialmente inconstitucional.

La Audiencia Provincial de Madrid en sentencia de 27 de marzo de 1989, con anterioridad, por tanto, a la publicación de la Ley 20/1989, interpreta la Sentencia del Tribunal Constitucional en el sentido de que la declaración de inconstitucionalidad de varios preceptos de la ley imposibilita su uso como instrumento de integración del

(9) Sobre la situación antes de la Reforma de 1977, vid. Landrove Díaz, «Las infracciones tributarias ante el Derecho Penal español», en *Anuario de Derecho Penal*, 1971, pp. 79 y ss.; Pérez Royo, «Infracciones y sanciones tributarias», Madrid, 1972; Rodríguez Mourullo, «Presente y futuro del delito fiscal», Madrid, 1974. Sobre la situación a partir de la Reforma de 1977, vid. Argiles y Garces de Marcilla, «El delito fiscal», en *Crónica Tributaria*, núm. 25, pp. 9 y ss.; Córdoba Roda, «El delito fiscal», en *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 15/16, 1977, pp. 689 y ss.; Martínez Pérez, «El delito fiscal», Madrid, 1982; Quintero Olivares, «El nuevo delito fiscal», en *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 137, pp. 1313 y ss. Sobre la Reforma de 1985, vid. Arroyo Zapatero, «Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones», Madrid, 1987; Boix Reig-Bustos Ramírez, «Delitos contra la Hacienda Pública», Madrid, 1987; Lamarca Pérez, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 178, 1985, pp. 743 y ss.; Muñoz Conde, «El error en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código Penal», en *El error en Derecho Penal*, Valencia, 1989; Pérez Royo, «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», Madrid, 1986.

Código Penal pues, se ha producido un «vacío normativo» que la hace inaplicable en los casos en que se ha producido acumulación de rentas, insistiendo en que «no existe normativa aplicable para realizar la correspondiente liquidación, lo que conlleva necesariamente a la absolución de la procesada de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública de los que viene siendo acusada por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado, ante la imposibilidad de determinar la concurrencia del elemento normativo de dichos tipos, cual es la cuantía de la cuota defraudada, puesto que estos delitos, como preceptos de los denominados «en blanco», han de ser completados con otras disposiciones no penales, aquí de carácter tributario, que si bien en el momento de la perpetración de los hechos y de la incoacción del procedimiento estaban vigentes, hoy han sido declarados inconstitucionales y, por tanto, de imposible aplicación para integrar la norma penal» (F. D., núm. 4).

En base a esta interpretación la Audiencia Provincial de Madrid absuelve a la procesada acusada de no haber presentado declaración de Renta relativa a los ejercicios de 1982, 1983, 1984, 1985 y haber obtenido por sí misma ingresos brutos ascendentes a 28.374.567 pesetas en 1982, 32.397.789 pesetas en 1983, 47.696.036 pesetas en 1984 y 64.429.522 pesetas en 1985. La procesada es una conocida y famosa folklórica española, de ahí que el caso se haya seguido en todos los ámbitos con gran expectación y sea conocido popularmente como el caso «Lola Flores».

Para Aparicio Pérez, las consecuencias de la interpretación que de la Sentencia del Tribunal constitucional hace la Audiencia Provincial de Madrid crean sin duda una distorsión en el ordenamiento de enorme relevancia que vulnera claramente los principios constitucionales de igualdad y de seguridad jurídica, al crear una clara discriminación en perjuicio de aquél que realizó un cumplimiento escrupuloso de sus obligaciones fiscales.

Desde otro punto de vista, al consagrar la impunidad de conductas que reúnen los demás requisitos para ser consideradas como delito, se produce un absurdo jurídico, pues aún dentro de la familia podrían ser condenados por delito fiscal aquellos matrimonios en los que por haber sólo un perceptor de rentas no se diera acumulación, mientras que todos aquellos que acumularan quedarían impunes (10).

Creo, en efecto, que el argumento de la existencia de un «vacío normativo» produce una clara injusticia e indefensión social que lleva a claras consecuencias inconstitucionales por vulnerar los principios de igualdad y seguridad jurídica reconocidos en la propia Constitu-

(10) Aparicio Pérez, *ob. cit.*, pág. 148.

ción española. Como ha señalado Aparicio Pérez, la aplicación del delito fiscal para unos contribuyentes y no para otros con el argumento de la existencia de un «vacío normativo», crearía una situación denominada por la doctrina alemana de «catástrofe social» que se da, por sentencias que al ser «políticamente inexactas o falsas la lesión puede alcanzar a la comunidad entera» (11).

Para no vulnerar los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica la solución a la que se acoge la sentencia de la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona de 11 de abril de 1989 radica en establecer que la liquidación anulada «habría de ser sustituida por otra a practicar cuando se promulguen las modificaciones o adaptaciones normativas que impone la sentencia del supremo intérprete de la Constitución». En un sentido análogo se pronuncian las sentencias de la Sala Tercera del mismo Tribunal de 9 y 16 de mayo y 14 de junio del mismo año y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 26 de julio.

Esta solución, no obstante, es inviable por la presencia en nuestro ordenamiento del principio de retroactividad de la ley penal más favorable. La solución, a mi juicio, más ajustada a Derecho es la que sigue la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 8 de noviembre de 1990 al considerar que «la previsión contenida en el art. 25 de la Constitución española, conforme a la cual nadie puede ser condenado o sancionado sino en virtud de infracción penal o administrativa fijada con anterioridad a su comisión, referida al caso examinado supone que los elementos de la infracción tributaria han de ser conocidos en el momento de su comisión por el presunto autor de la misma. Cuando uno de los elementos de la infracción —su límite cuantitativo—, que a su vez condiciona el alcance de la sanción a imponer —en función de la cuota defraudada— no era susceptible de ser conocido por los recurrentes —por mor de la declaración de inconstitucionalidad que recayó sobre la regulación del IRPF en cuanto a la llamada obligación de tributación conjunta de los cónyuges—, siendo fijadas con posterioridad aquellas cantidades (cuota tributaria, sanción y deuda tributaria) en aplicación de una normativa de fecha también posterior, ha de concluirse que se ha producido la vulneración constitucional invocada. En consecuencia se entiende que ha existido violación del art. 25 de la Constitución española y procede estimar el recurso, dejando sin efecto la determinación de los intereses de demora y sanciones establecidas en las actas impugnadas».

(11) Aparicio Pérez, *ob. cit.*, pág. 149.

IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1990: CUESTIONES QUE PLANTEA

La Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 plantea diversas e importantes cuestiones:

Primera. El Tribunal Supremo, tras reflexionar sobre los componentes objetivos y subjetivos del delito fiscal o contra la Hacienda Pública y analizar el tipo penal, estudia la *incidencia en el ámbito penal de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989*.

El Tribunal Supremo procede a una interpretación lógica y teleológica de la Sentencia del TC, y en base a la misma indica que «La STC, favorecedora del principio de igualdad, únicamente puede incidir y tener validez en aquellos supuestos en que la declaración conjunta pudiese perjudicar, de manera inequívoca e incluso dubitativa al contribuyente, pero no en los casos, como el que aquí se contempla en que esto no sucede, porque ello supondría extravasar con mucho su lógico campo de efectividad al estar acreditado que tal perjuicio no es posible que se produzca se actúe de uno u otro modo».

En opinión de los Magistrados que suscriben la Sentencia, en los casos de unidades familiares con un único perceptor de renta, la obligación de acumulación de rentas produciría resultados inocuos para el contribuyente, y no se mostraría, por tanto, discriminatoria. «Si en el presente caso no se perjudica en absoluto al declarante, la conclusión no puede ser otra que la de inexistencia de un vacío legal exculpativo penalmente de los correspondientes fraudes fiscales» (FD Tercero III). En definitiva, «el invocado vacío legal no puede incidir en el campo penal porque apareciendo como aparecía perfectamente individualizada la obligación de declaración de uno de los miembros de la familia, con total independencia de los demás, en orden a los ingresos por la procesada obtenidos, con voluntad defraudatoria, ingresos no declarados y con una complementaria obstaculización a la labor investigadora, es innegable que concurren todos los elementos objetivos y subjetivos que dan vida al delito o delitos a la procesada imputados» (FD Tercero IV, 4).

A pesar de todo lo anterior el propio Tribunal manifiesta la imposibilidad de determinar la exacta cuantía de lo defraudado al no haber establecido el Tribunal de Instancia los llamados gastos necesarios y no constar éstos en documentos a los efectos de la casación. Ante esta imposibilidad el Supremo opta por aceptar como probado el hecho de que el fraude supera los dos millones y los cinco millones de pesetas respectivamente, en orden al derogado art. 319 y al actual 349 del Código Penal. La Sentencia lo declara así expresamente como «hecho probado» (FD Tercero IV, 1). «Y en tal caso no hay otra solución que aceptar como probada la existencia del fraude fiscal en la cuantía más mínima posible» (FD Tercero, IV, 5).

Frente a lo anterior se manifiesta el voto discrepante del Magistrado Barbero Santos, que considera —igual que la Audiencia Provincial de Madrid— que «el *vacuum* declarado por el máximo hermeneuta de la Ley Fundamental obstaculiza de manera insalvable determinar la suma o cuota defraudadas, consecuencia necesaria de la imposibilidad de practicar las correspondientes liquidaciones del impuesto». «La STC impide en consecuencia, determinar el resultado de un delito de resultado. Obstaculiza, por tanto, que el delito exista al no darse todos los elementos. En ningún momento el Juzgador de Instancia establece que el fraude supere los dos y los cinco millones de pesetas, respectivamente. En tal caso hubiese condenado. No lo hizo por sentirse jurídicamente incapaz de tomar tal decisión al no poder determinar el resultado, sin el cual no existe delito».

En conclusión, es la exacta cuantificación del importe defraudado lo que se presenta problemático, pues la fijación del *quantum* probado que supera el mínimo exigido de dos y cinco millones de pesetas es requisito para la existencia del delito.

La tesis sustentada por Barbero Santos estriba en que una vez declarados inconstitucionales los preceptos extrapenales con los que determinar la cuantía defraudada, no es posible ni determinar ni presumir que ésta sea superior al límite mínimo requerido para la infracción penal, con lo que no puede condenarse. Y ello, tanto si el hecho se enjuicia durante el período del supuesto *vacío legal* como si lo es durante el período de vigencia de la nueva normativa.

Tesis que se fundamenta en el hecho de que en el ámbito del Derecho penal español una de las manifestaciones materiales del principio de legalidad es tanto la prohibición de dictar leyes con efectos retroactivos desfavorables como de aplicarles a hechos cometidos con anterioridad a su entrada en vigor y, de igual forma, en sentido perjudicial para el afectado. El artículo 9.3 de la Constitución al proclamar «la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales» se erige en norma básica de nuestro ordenamiento jurídico en materia de irretroactividad, y sobre ella es preciso construir el alcance y significado que debe darse al citado principio. El resto de las disposiciones con un contenido penal que hacen referencia al tema —dentro de la propia Constitución, el art. 25.1, o fuera de ella, los arts. 1.2, 23, 24 y 81 del Código Penal— no pueden ser interpretados sino en función de la inicial declaración que contiene el art. 9.3 de la Constitución.

No obstante, el principio general de irretroactividad tiene en materia penal una importante excepción: la retroactividad de la ley más favorable, consagrada en el art. 24 del propio Código penal: «Las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo de un delito o falta, aunque al publicarse aquéllas hubiere recaído sentencia firme y el condenado estuviese cumpliendo la condena.»

A los efectos del tratamiento de la retroactividad de la ley penal más favorable, el hecho de que el supuesto de hecho se describa en un cuerpo distinto —en este caso en una ley tributaria— al que señale la pena, plantea la cuestión de si ha de aplicarse retroactivamente, según el art. 24 del Código Penal, la ley penal en blanco que ha visto modificada su complemento por alteración de la fuente en que ésta se halla. Como expone Landrove, por Ley penal, a efectos de aplicación del art. 24 del Código Penal, debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. No sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas del delito, sino también los de otros sectores del ordenamiento jurídico que dan contenido a las llamadas «normas penales en blanco». Solución que viene impuesta por tratarse de modificaciones extrapenales de la ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena; la modificación puede otorgar mayor o menor alcance al precepto desde el momento en que la modificación se produce (12).

Por tanto, en las leyes penales en blanco la situación más favorable se puede dar por una modificación de la norma que hay que completar. Nos encontramos —en definitiva— ante una ley nueva a la que es de aplicación lo prevenido en el art. 24.

Si interpretamos, pues, esta excepción conforme a lo establecido en el art. 9.3 de la Constitución, no cabe duda de que la Ley 20/89, podrá ser utilizada como instrumento de integración siempre que resulte más favorable que la aplicación del régimen general.

Pero, es evidente como señala Aparicio Pérez, que de no mantenerse la aplicabilidad del régimen general —como hace la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid— la Ley 20/89 no podría ser aplicada tampoco, pues para hacerlo hacia atrás ha de resultar necesariamente más favorable. Y es claro, que para comprobar si algo es más o menos que algo, es necesario comparar; ello supone que con la tesis del «vacío normativo» la ley 20/89 no sería utilizada, pues no habría nada con que compararla y no resultaría más favorable. Sin embargo, de considerarse aplicable el régimen general corregido por el sistema de deducciones en la cuota, la norma integradora será aquélla de la que resultara una cuota a pagar inferior (13).

Desde un estricto respeto al principio de irretroactividad la solución ajustada a Derecho sería la expuesta por Barbero Santos. Al dejar la declaración de inconstitucionalidad un vacío no regulado de otro modo conduciría a la simple atipicidad. Incluso, se puede afirmar, la prohibición de retroactividad cuando, subsanados los vicios, la

(12) Landrove Díaz, «Introducción al Derecho Penal Español», 3.ª ed., Madrid, 1989, pág. 125.

(13) Aparicio Pérez, *ob. cit.*, pág. 151.

nueva Ley 20/89 comience a regir, incluso aunque se muestre más favorable con respecto a la declarada inconstitucional. Y aunque tal solución lleve a situaciones injustas e ilógicas, pues la STC, favorecedora del principio de igualdad, provocaría en este caso una clara desigualdad entre los sujetos que cumplieron con su obligación fiscal y aquellos que no la cumplieron.

La solución posible sería entender que la Ley no establece dos regímenes distintos, sino uno solo, que debe ser aplicado a todas las personas físicas sujetas al impuesto, regulando, además, una serie de preceptos especiales que modifican el régimen general cuando las personas sujetas forman parte de una unidad familiar, y aunque estos preceptos especiales sean declarados inconstitucionales, permanecen inalterables las normas del impuesto aplicables a toda persona física, aunque en el caso de la familia, y por respeto a otros principios constitucionales, deban ser matizados sus efectos (14). Este argumento es respaldado por la propia Sentencia del Tribunal Constitucional en su fundamento 5.9: «... Es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica...»

En contra de esta tesis, se mantiene que el Tribunal Constitucional ha declarado expresamente la existencia de «una laguna parcial en un sistema trabado», y que esa afirmación vincula a todos los poderes públicos, que no podrán aplicar el régimen general a las unidades familiares con acumulación de rentas por imperativo de la propia Sentencia del Tribunal Constitucional. Pero, como acertadamente expone Aparicio Pérez, cuando la Sentencia del Tribunal Constitucional habla de laguna y vacío normativo, se está refiriendo exclusivamente a la inexistencia en nuestro ordenamiento de disposiciones que regulen la devolución de ingresos realizados al amparo de normas declaradas inconstitucionales (15). Por tanto, lo más razonable es entender que de la STC no se desprende la inconstitucionalidad de la acumulación de rentas en sí misma consideradas, ni la necesidad de que el legislador opte necesariamente por regímenes de tributación separada. Consecuencia de tal entendimiento sería, principalmente, que no existiría tal vacío normativo procediéndose a aplicar en el Caso «Lola Flores» la norma tributaria de la que resultara una cuota a pagar inferior.

Segunda. *Naturaleza jurídica de la cuantía defraudada.*

El legislador español condiciona la punibilidad del delito fiscal al hecho de que «la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal

(14) Cfr. Aparicio Pérez, ob. cit., p. 144.

(15) Aparicio Pérez, ob. cit., p. 145.

obtenido exceda de cinco millones de pesetas». Ante la inclusión del mencionado límite cuantitativo la doctrina se ha mostrado en desacuerdo (16).

En el Derecho comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (17), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción, penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal (18).

Los problemas que suscita el análisis de este requisito del límite cuantitativo plantea la segunda cuestión a resaltar de la Sentencia del Tribunal Supremo relativa a si la cuantía defraudada constituye el resultado del delito o bien es una condición objetiva de punibilidad.

Para la Sala la cuantía de la cuota defraudada es una condición objetiva de punibilidad que no necesita, por consecuencia de su propia naturaleza, ser abarcada por el dolo (FD Tercero, IV, 2). Para Barbero Santos, la cuota o suma constituye una característica del resultado, por ser evidente «que considerarla característica del resultado se conforma o ajusta mejor a un Derecho Penal basado en la culpabilidad y es la concepción doctrinal mayoritaria».

El voto particular del Magistrado Barbero Santos sigue la línea establecida por el propio Tribunal Supremo, que en sentencia de 2 de marzo de 1988 había establecido que «la cuantía de la defraudación..., constituye un elemento típico..., debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última».

Esta postura es compartida por un sector doctrinal (19) que considera que el requisito de que la defraudación alcanzara el nivel de cinco millones de pesetas debería ser considerado como una característica del resultado necesaria para la subsistencia del tipo objetivo y que, por tanto, ha de ser abarcado por el dolo del autor; postura ésta

(16) Vid. por todos, Ayala Gómez, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, 1988, pp. 214 y ss.

(17) En este sentido se muestra el ordenamiento alemán, donde no existe un umbral cuantitativo para la punibilidad de las infracciones tributarias.

(18) En este sentido, el ordenamiento francés. En Italia, tras la Reforma de 1982, los requisitos cuantitativos se establecen únicamente para los supuestos de contravenciones, no para los delitos graves (*delitti*), siendo dicho límite cuantitativo más bajo que el fijado en nuestro Código Penal.

(19) Vid. Martínez Pérez, *El delito fiscal*, Madrid, 1982, p. 278; Rodríguez Mourullo, «El nuevo delito fiscal», *REDF*, núms. 15/16, p. 727; De la Peña Velasco, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, 1984, p. 110.

rechazada por otros autores (20), que sostienen que la cuantía es una mera condición objetiva de punibilidad.

Las consecuencias son distintas según se opte por una u otra solución y la práctica judicial puede ofrecer numerosos problemas. Una de las consecuencias es que si se considera la cuantía elemento del tipo será muy difícil incriminar al sujeto activo, que en la mayoría de los casos alegará desconocimiento de la exacta cuantía. Por el contrario, si se considera condición objetiva de punibilidad no habrá problema alguno entre el juego infracción administrativa e infracción penal.

Si bien es cierto que en estos momentos el criterio del límite cuantitativo es político-criminalmente recomendable, porque mientras no se modifiquen determinados preceptos del Código Penal es difícil dar una respuesta a aquellos casos en los que la defraudación sea mínima, en mi opinión, el criterio de la cuantía no es adecuado para delimitar las infracciones penales de las administrativas. El problema reside en determinar un límite justo que diferencie netamente el ilícito penal respecto del ilícito administrativo y aleje del tipo cualquier vestigio de arbitrariedad. Recordemos que cuando en el Proyecto de Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 el legislador colocó el listón en dos millones de pesetas, varias enmiendas fueron presentadas en el sentido de rebajar este límite (21). Ninguna de ellas fue aceptada por la Ponencia, que acordó, por unanimidad, establecer como límite una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas, por lo que las críticas al precepto por parte de un amplio sector de la doctrina tanto penal como tributaria no se hicieron esperar (22).

Posteriormente, cuando el módulo propuesto en el Proyecto de Código Penal fue de tres millones de pesetas, las enmiendas presentadas pretendían la criminalización del fraude igual o superior a 500.000 pesetas (23) o al millón de pesetas (24).

En todo caso, la decisión de si es o no conveniente y del *quantum* de un límite mínimo como resultado perjudicial a las previsiones recaudatorias de la Hacienda Pública para considerar la conducta constitutiva de delito es una decisión de política criminal, no obstante,

(20) Cfr. Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid, 1987, p. 103; Muñoz Conde, *Derecho Penal. Parte Especial*, 8.ª ed., Valencia, 1990, p. 795.

(21) Así la enmienda núm. 10 presentada por el Grupo Mixto, la enmienda núm. 16.9 de Minoría Vasco Catalana, la enmienda núm. 40.32 presentada por el Grupo Socialista, etc.

(22) Cfr. Argiles y Garcés de Marcilla, «El delito fiscal», en *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978, p. 15; Quintero Olivares, «El nuevo delito fiscal», en *Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública*, núm. 137, 1978, pp. 1321 y ss.; Martos Núñez, *Derecho Penal económico*, Madrid, 1987, p. 337.

(23) Enmienda núm. 1126 del Grupo Parlamentario Comunista.

(24) En este sentido, la enmienda núm. 608, presentada por el Grupo Socialista.

en el caso actual —configuración del tipo con cuantía— ésta habrá de considerarse condición objetiva de punibilidad.

La consecuencia más relevante que se deriva de la naturaleza de la cuantía como condición objetiva de punibilidad es que no es preciso que la misma sea abarcada por el dolo del autor. Por tanto, un error al respecto es irrelevante (25).

Tercera. En esta sentencia el Tribunal Supremo se pronuncia sobre *qué tipos de conductas pueden dar lugar a la comisión del delito fiscal*.

El Tribunal Supremo al manifestar que la omisión de declaración constituye un medio idóneo de defraudación a la Hacienda Pública, y por tanto de realización del tipo penal, se posiciona ante un tema objeto de polémica: la determinación de la posibilidad de cometer delito fiscal por aquellos contribuyentes que no presentaran su declaración a la Hacienda Pública. La sentencia es unánime y contundente en este punto, lo que se pone de manifiesto en las siguientes aseveraciones extractadas: «también dejando de declarar se consigue el resultado lesivo»; «ni el viejo artículo 319 ni el actual 349 contienen limitación expresa alguna respecto de los medios comisivos más allá de los que, por lógica, derivan del carácter esencialmente defraudatorio de la conducta respecto de sus modalidades típicas. Por ello, se entiende en general que ha quedado abierto el elenco de posibles medios comisivos para la realización de los delitos fiscales o contra la Hacienda Pública»; «la elusión del pago de impuestos puede consignarse declarando mal, de manera consciente, o no declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilístico, indispensable, como corresponde a un Derecho Penal basado en la culpabilidad, de tal manera que la misma pena ha de tener como límite la culpabilidad del sujeto».

Concluye el Tribunal Supremo manifestando que «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».

La admisión de la omisión como medio material idóneo de comisión se produjo con la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985, que afirmó: «La esencia del fraude castigado consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Haciendas respectivas tienen derecho, puro delito de omisión que, sin embargo, ha de trascender de la simple pasividad, en tanto que la ausencia de la declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá al delito

(25) Sobre el problema de la posición dogmática de la cuantía mínima y de sus consecuencias para el tipo subjetivo y para la punibilidad de las formas imperfectas, *vid.* Arroyo Zapatero, *Delitos contra la Hacienda Pública...*, cit., pp. 100 y ss.

cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conocen y sepan de su obligación con el erario público...». Este criterio no fue admitido por las Sentencias del mismo Tribunal de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986, que afirmaban que «lo relevante a efectos punitivos es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente». Posteriormente, la sentencia de 2 de marzo de 1988 no sólo suscribió el criterio de la comisión por omisión mantenido por la primera sentencia citada, sino que, además, añadió: «Es patente que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto totalmente no debe ser de mejor condición que 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...»

Finalmente, con la sentencia del caso «Lola Flores», admitiendo la omisión de declaración como delito contra la Hacienda Pública, queda zanjado un tema que había sido ampliamente debatido en la doctrina española (26).

Cuarta. *La relación entre el artículo 349 C. P. y 350 bis C. P.*

La sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid declara como probado en su Fundamento de Derecho número 5, que «la procesada no llevaba libros o registros en los que se reflejasen sus ingresos y gastos, conforme determina el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Sin embargo, a pesar de tal afirmación, no aprecia la comisión del delito contable por la ausencia de norma tributaria con rango de ley que imponga la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales y la forma de dar cumplimiento a la misma, sin que en ningún caso la Resolución de la Dirección General de Tributos, de fecha 27 de marzo de 1984, pueda considerarse base legal suficiente a tal efecto.

El Tribunal Supremo, prescindiendo del tema que plantea la doctrina sobre si es o no imprescindible que la obligación derive de una Ley en sentido formal (criterio que sigue la sentencia impugnada), y haciendo abstracción a la referida exigencia, considera que «la relación concursal entre el artículo 350 bis y el 349 es de normas, no de delitos. Cuando una persona realiza el comportamiento que contempla el artículo 350 bis y a continuación defrauda a la Hacienda Pública o comete un delito fiscal, así llamado precedentemente a esta figura penal, se da una clarísima relación de consunción, lo mismo que suce-

(26) Cfr. Boix Reig, *Los delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 1987, p. 88; Lamarca Pérez, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», en *RDFHP*, núm. 178, 1985, pp. 769 y ss.; Aparicio Pérez, «El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo», en *Gaceta Fiscal*, núm. 42, 1987, pp. 163 y ss.

de, salvando las distancias con el artículo 509 del Código Penal. En definitiva, la razón del artículo 350 bis no es otra que la de tipificar conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado y que sin este precepto constituirían actos meramente preparatorios o tentativas cuyo acreditamiento ofrecerá, sin duda, dificultades importantes. Pero en este caso esos actos preparatorios continuaron hasta alcanzar el delito contra la Hacienda Pública misma, por lo que aun suponiendo, por vía de hipótesis, que existieran y se dieran los requisitos legales, habría quedado consumido en el delito principal».

En su voto particular, Barbero Santos coincide con la Sala en su tesis de que cuando el incumplimiento de las obligaciones contables es la modalidad utilizada para cometer la defraudación a la Hacienda, existe un supuesto posible de consunción, por lo que sólo esta defraudación ha de pensarse, por ser el primero un acto preparatorio del fraude efectuado. Si bien matiza que «cuando por las razones que fueren, como en la presente causa ocurre, el fraude a la Hacienda no se perfecciona, adquiere toda su virtualidad la figura prevista por el artículo 350 bis a) en su categoría plena de delito autónomo».

La doctrina dominante considera que estamos, en efecto, ante un tipo de preparación del delito de defraudación y, en consecuencia, considera que entre este último delito del artículo 349 y el delito contable del artículo 350 bis se establecería una relación de concurso de leyes, de tal modo que el tipo de defraudación desplazaría al contable en los casos en que a la realización de este último siga la ejecución del primero. Sobre esta base común, las opiniones se dividen acerca de si la relación concursal ha de resolverse por el principio de la consunción o por el de la subsidiariedad. Un sector minoritario de la doctrina considera que se trata de un concurso de delitos (27).

El problema se puede resolver por la vía de los «actos posteriores copenados». Estos son hechos que por sí solos realizarían un tipo de delito, pero que quedan consumidos por otro delito al cual siguen (28). En mi opinión, la acción del artículo 350 bis del C. P. (acto posterior copenado) es una acción típica destinada a asegurar o realizar un beneficio obtenido o perseguido por un hecho anterior y que al no lesionar ningún bien jurídico distinto al vulnerado por este hecho anterior —la Hacienda Pública en su aspecto dinámico, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto—, ni aumentar el daño producido por el mismo, resulta consumida por el artículo 349 del C. P.

(27) Cfr. Gracia Martín, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Madrid, 1990, pp. 345 y ss.

(28) Cfr. Jescheck, *Tratado de Derecho Penal. Parte General* (traducción y adiciones de Derecho Penal español por Mir Puig y Muñoz Conde), vol. 2.º, Barcelona, 1981, p. 1038.

El delito contable será punible de forma autónoma en aquellos casos en que la defraudación en la recaudación que normalmente lo acompañara no alcance el nivel de 5.000.000 de pesetas, necesarios para su incriminación por el artículo 349 del C. P.

V. CONCLUSIONES

Primera. De la Sentencia del Tribunal Constitucional no se desprende la imposibilidad de aplicar el régimen general a todas las personas físicas sujetas al impuesto. Consecuencia de tal entendimiento sería que no existiría «vacío normativo» que impidiera la aplicación del delito fiscal. De no admitir la aplicabilidad del régimen general, la vigencia en nuestro ordenamiento penal del principio de retroactividad de la ley penal más favorable ha de llevar necesariamente a la absolución de la procesada, dado el vacío normativo provocado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que impide determinar la cuota defraudada a efectos de la aplicación del artículo 349 del C. P.

Segunda. El límite cuantitativo de la defraudación debe ser entendido como condición objetiva de punibilidad que no ha de ser abarcado por el dolo del autor. Por tanto, un error al respecto es irrelevante. Una parte de la doctrina interpreta la cuantía como un elemento del tipo y no como condición objetiva de punibilidad, para evitar este arbitrario procedimiento habría que reformular el tipo de modo que ponga de manifiesto que la cuantía no debe ser abarcada por el dolo.

Tercera. La conducta defraudatoria se puede llevar a cabo tanto por comportamiento activo, declarando menos de lo debido, como por omisión, no presentando la declaración tributaria.

Cuarta. La relación entre el artículo 349 del C. P. y el artículo 350 bis del mismo cuerpo legal ha de resolverse por la vía de los actos posteriores copenados. El delito contable será punible de forma autónoma en aquellos supuestos en que la defraudación en la recaudación no alcance el nivel de 5.000.000 de pesetas, necesarios para su incriminación por el artículo 349 del C. P.