

La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)

1. INTRODUCCION

La defraudación tributaria es un delito de resultado. De manera que el comportamiento necesario para que se produzca el tipo objetivo debe incluir una acción (u omisión) capaz de producir directamente dicho resultado de perjuicio económico para la recaudación tributaria.

Pero, al propio tiempo, nos encontramos con un delito que requiere el empleo de medios determinados, que deben añadirse al anterior elemento de la conducta para que ésta alcance la categoría de típica, es decir, para que resulte completo el presupuesto del delito.

Estos dos elementos o estadios conceptuales de la conducta o comportamiento típico aparecen incorporados en la redacción del tipo legal (art. 349, CP), aunque, como veremos, a continuación, no de forma que deje de suscitar dudas en relación a un tema tan transcendental en la estructura del delito. De todos modos, el mencionado precepto nos habla de *a)* elusión del pago de tributos o disfrute ilícito de beneficios fiscales, expresión con la que se alude al primero de los elementos de la conducta antes indicados; *b)* defraudación, con lo que se alude sintéticamente a los medios que deben acompañar (o preceder) al comportamiento elusivo, o bien a la consecución del beneficio fiscal. Estudiemos separadamente cada uno de estos elementos.

2. LA ELUSION DEL PAGO DE TRIBUTOS

a) *Concepto de elusión*

La primera de las formas con que se expresa la defraudación —o más exactamente la causación del perjuicio económico a la recaudación tributaria— es la de la elusión del pago de tributos.

El término «elusión» tiene una amplia tradición, tanto en la doctrina general sobre la norma tributaria y su aplicación, como en el campo específico de la tipificación legal del delito fiscal en nuestro país. Como hemos indicado, este

término aparecía ya en la redacción del artículo 331 del Código de 1870, para caracterizar el propósito o ánimo de evasión propio del tipo de la «ocultación de bienes o industria». Igualmente —y probablemente por influencia de esta tradición— lo mantuvo el legislador de 1977, al reformular el artículo 319 CP. La elusión, desplazada desde el ámbito del tipo subjetivo al del tipo objetivo, sigue siendo el término empleado para caracterizar la evasión impositiva.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, se explica el que el legislador de 1985 insista en el uso de este término, a pesar de que el concepto que el mismo designa no tenga una acepción unívoca en el campo del Derecho tributario.

Según el Diccionario de la Academia de la Lengua, eludir significa «huir la dificultad, esquivando o salir de ella con algún artificio; hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio». Este sentido de huir o esquivar la dificultad es el usual, el que emplean, por ejemplo, los cronistas deportivos cuando afirman que el delantero tal ha eludido la acción del defensa cual.

Pero, aparte de este sentido general —o como especificación del mismo— hay que tener presente la existencia de un concepto técnico de elusión en el ámbito del Derecho tributario. Dentro de la teoría relativa a la aplicación de la norma tributaria, el concepto de elusión es utilizado para caracterizar la figura del fraude a la Ley tributaria. En este sentido el artículo 24, 2 LGT, relativo al tratamiento de la citada figura dice: «Para evitar el fraude de ley no se entenderá que existe extensión del hecho imponible cuando se trate de gravar hechos producidos con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al del hecho imponible.»

La doctrina, en general, ha puesto de relieve la diferenciación entre la figura del fraude a la Ley tributaria y los comportamientos tipificados como ilícitos (penales o administrativos) en materia tributaria. En el desarrollo de esta diferenciación, se suele distinguir entre los conceptos de elusión y evasión. Mientras que la evasión supone una conducta que causa un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la infracción o vulneración frontal de una norma tributaria, en cambio, la elusión designa un comportamiento mediante el cual, sin infringir formalmente ningún precepto, se evita la aplicación de una norma tributaria, a través de una vía indirecta, es decir, modulando la conducta fiscalmente relevante de tal modo que se dé lugar a (se produzca el presupuesto de) la aplicación de otra norma distinta (norma de cobertura), en lugar de la norma principal, más gravosa¹.

En suma, aunque sobre la cuestión terminológica reina, en ocasiones, una cierta confusión², puede decirse que el concepto de evasión se relaciona con el ámbito del Derecho penal tributario (incluido el relativo a las sanciones administrativas), mientras que el de elusión se mantiene en el de la aplicación de

¹ Sobre la figura del fraude de ley en general, *vid.* DE CASTRO y BRAVO, *Compendio de Derecho civil*, Madrid, 1970, págs. 122 y sigs. Sobre el fraude de ley en Derecho tributario y análisis del artículo 24, 2, LGT, *vid.*, por todos, PALAO TABOADA, C.: *El fraude a la ley en Derecho tributario*, en «RDFHP», núm. 63, págs. 677 y sigs.

² En ocasiones se emplea para designar la elusión de tributos la expresión «evasión fiscal lícita» o legítima. Cfr., por ejemplo, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *La evasión fiscal legítima*, en «MAEDF», 1970, págs. 385 y sigs.

las normas, relacionado con la figura del fraude a la ley y el abuso de las formas jurídicas³. La elusión, en el fraude de ley supone la evitación no del pago del tributo, sino de un hecho anterior, desde el punto de vista lógico: la producción del hecho imponible⁴.

Nos hemos extendido en las anteriores consideraciones para explicar que, no obstante ese planteamiento, el legislador penal ha usado el término elusión en un sentido diverso del que le atribuye el legislador tributario en el artículo 24, 2 LGT. La elusión del pago de impuestos a que se refiere el artículo 349 CP, equivale, más bien, a lo que la doctrina conoce como evasión⁵. El empleo del término por el legislador penal se explica fundamentalmente, por el apego a la tradición, como queda dicho.

En todo caso, la doctrina está de acuerdo en entender que el concepto de elusión de impuestos (términos que emplea el legislador de 1977) no incluye el fraude a la ley tributaria, que se mantiene como conducta atípica⁶.

Más claro aún resulta esta conclusión en el texto de 1985, en el cual se habla de «elusión del pago de tributos», lo cual da pie para establecer la diferenciación conceptual entre la elusión de que habla el artículo 24, 2 LGT y la que designa el Código Penal, según la distinción antes indicada (elusión del hecho imponible y elusión del pago del tributo).

Por elusión del pago hay que entender, pues, aquella conducta que consiste en el incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria. Omisión total del pago o bien pago en cuantía inferior a la debida, a la que hubiera correspondido pagar en correcta aplicación de las normas reguladoras del tributo.

³ Existen, sin embargo, planteamientos doctrinales que incluyen el análisis del fraude de ley en el de los ilícitos tributarios. *Vid.*, por ejemplo, PÉREZ DE AYALA/GONZÁLEZ GARCÍA: *Curso de Derecho Tributario*, I, 2.ª ed., Madrid, 1978, págs. 337 y sigs.

⁴ Cfr., por ejemplo, las expresivas observaciones de MANZONI, en relación al Proyecto de ley italiano posteriormente convertido en el Decreto-Ley 429/1982, estableciendo normas para la represión de la evasión en materia de impuestos directos e IVA, y que incluía entre los tipos penales una figura de elusión (no recogida en el texto del Decreto-Ley): «En el lenguaje común, decía MANZONI, evadir significa huir de un peligro, de una pena. En el lenguaje jurídico-tributario, evadir el impuesto significa más propiamente sustraerse al pago de un tributo debido. En el plano conceptual la evasión (del impuesto) se distingue netamente de la llamada elusión (de impuesto), que se produce, en cambio, cuando el sujeto se limita a evitar que tengan lugar actos o comportamientos de los que puedan derivarse una obligación tributaria o una mayor carga fiscal. La evasión comporta siempre un incumplimiento; la elusión, no. La primera integra necesariamente un comportamiento ilegítimo; la segunda, no» (*Prime considerazioni sul disegno di legge governativo n. 1507 per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, en «Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.», 1981, I, pág. 259).

⁵ Evasión suele ser el término usado por la doctrina y la legislación italiana; la francesa emplea el de sustracción de impuestos y la alemana el de disminución de impuestos (*Steuerverkürzung*).

⁶ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M.: *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978, pág. 558, y MARTÍNEZ PÉREZ, C.: *El delito fiscal*, Madrid, 1982, páginas 229 y sigs.

b) *El objeto de la elusión. Interpretación de la expresión pago de tributos. Análisis relativo al incumplimiento en materia de retenciones*

De mayor interés que la anterior es la segunda cuestión que se plantea en relación a la interpretación de este elemento del tipo legal. El artículo 349 CP habla de elusión del pago de tributos. Se ha corregido, como era de esperar, el lapsus del texto de 1977, que hablaba solamente de impuestos, forzando a la doctrina a corregir la incorrecta dicción legal⁷. El texto actual habla de tributos, con lo que ciertamente quedan comprendidas todas las categorías contributivas (impuestos, tasas y contribuciones especiales). Pero, con todo, subsisten importantes problemas de interpretación.

El primero sería el relativo a si bajo el término tributos se comprenden únicamente las prestaciones que tiene tal carácter desde el punto de vista técnico-jurídico de la aplicación del ordenamiento específico de los tributos, o, si, por el contrario, entran dentro de este concepto, a efectos penales, todas las prestaciones que sustancialmente tienen naturaleza tributaria, como por ejemplo, las cotizaciones a la Seguridad Social.

La respuesta a esta pregunta debe resolverse claramente en las primeras de las direcciones indicadas. Por tributos hay que entender las prestaciones reguladas en la legislación tributaria. En definitiva los tributos de la Hacienda pública, como explicamos al analizar los sujetos pasivos del delito que estamos analizando.

Dentro del ámbito de los tributos en sentido estricto se plantea, no obstante, el problema crucial de qué debe entenderse por «pago» de los mismos. Es evidente que entra de lleno en el concepto de elusión el incumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria principal, de la obligación que incumbe al sujeto pasivo, en sentido estricto, es decir, del contribuyente o del sustituto de que habla el artículo 32 LGT.

Pero, aparte de esta fundamental obligación o deber de pago, hay que tener en cuenta que, en la configuración actual de los procedimientos de aplicación de los tributos, la recaudación no se lleva a cabo simplemente mediante el cobro de la obligación tributaria principal derivada del hecho imponible, sino que, al lado de esta obligación o deber de pago principal, pueden existir otros deberes de pagar a cargo del propio contribuyente o de terceras personas. Nos referimos fundamentalmente, a los supuestos de las retenciones y pagos fraccionados, en el ámbito de la imposición sobre la renta (de personas físicas y de Sociedades). ¿Cabe entender que el incumplimiento de estas obligaciones accesorias de pago entren dentro del concepto elusión del pago de tributos de que nos habla el artículo 349 CP?

La cuestión, que, como revela su simple enunciado, es de la máxima importancia tanto teórica como práctica, debe resolverse separadamente para cada uno de los dos supuestos mencionados (retenciones y pagos fraccionados).

⁷ La exposición de las posiciones doctrinales, mayoritariamente inclinadas a la interpretación correctora de la letra de la ley puede verse en DE LA PEÑA VELASCO, G.: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, 1985, pág. 95.

El problema no se plantea para los supuestos de sustitución, en sentido estricto. No cabe duda de que cuando el obligado a retener —y a ingresar lo retenido— es un sustituto *stricto sensu*, es decir, el sujeto pasivo que por imposición de la ley resulta obligado, en lugar del contribuyente al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria (art. 32 LGT), desplazando totalmente al contribuyente de la relación con la Hacienda, lo que se paga es «la obligación tributaria», sin más. De manera que su incumplimiento entra de lleno en la elusión del pago del tributo⁸. De hecho, conviene recordar que la sentencia condenatoria en aplicación del artículo 319 (1977) confirmada por el TS se refiere precisamente a un supuesto de sustitución.

La doctrina que ha analizado el tema de la retención no ha alcanzado aún consenso sobre la calificación de las diferentes categorías que, tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo se derivan de la regulación de esta figura⁹. Los puntos controvertidos tocan de lleno al tema objeto de nuestro examen (aunque es significativo que la amplia doctrina que se ha ocupado del tema no haya reflexionado sobre los aspectos penales del mismo). Se discute si la obligación de ingreso del retenedor es una auténtica obligación, provista de la correspondiente defensa en fase ejecutiva, o, por el contrario, se trata de un simple deber, cuyo incumplimiento podrá ser sancionado pero sin abrir la vía ejecutiva¹⁰. Igualmente se halla dividida la doctrina en cuanto a la determinación del carácter satisfactorio a atribuir al cumplimiento del mencionado deber (u obligación) del retenedor: para un sector se trata de un auténtico pago, aunque parcial a cuenta, mientras que existen otros autores que niegan naturaleza satisfactoria al cumplimiento de su obligación por el retenedor¹¹. Final-

⁸ Cfr. en la doctrina sobre el artículo 319 (1977) MARTÍNEZ PÉREZ, C.: *El delito fiscal*, cit., pág. 300; DE LA PEÑA VELASCO: *Algunas consideraciones...*, cit., pág. 58.

⁹ La doctrina sobre la figura del llamado «retenedor» es ya considerable en nuestra literatura. Una exposición de la misma (CASADO OLLERO, FERREIRO LAPATZA, APARICIO PÉREZ, SOLER ROCH, etc.) puede verse en LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, 1983, o en MARTÍN QUERALT, J.: *La configuración jurídica de la retención a cuenta*, en «HPE», número 82, págs. 131 y sigs. La posición dominante en la doctrina es la de considerar al «retenedor» como una figura subjetiva especial, no encajable en ninguna de las categorías de la LGT y, de forma más concreta, en la del sustituto. Un sector minoritario, cuyo exponente más significativo es FERREIRO LAPATZA (*La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades*, en «CT», núm. 28, págs. 61 y sigs.), mantiene la calificación de sustitución para explicar estos supuestos.

¹⁰ Sostiene la no posibilidad de ejecución contra el retenedor PONT MESTRE, M.: *Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, 1984, págs. 85 y sigs. En el mismo sentido, aunque de forma dubitativa, CASADO OLLERO, G.: *De la imposición de producto al sistema de retención y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en Civitas, «REDC», núm. 21, páginas 55 y sigs. Afirma, en cambio, claramente la naturaleza obligatoria, provista de la tutela ejecutiva, SOLER ROCH, M. T.: *Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en Civitas, «REDF», núm. 25, pág. 24.

¹¹ Mantienen la consideración del ingreso por parte del «retenedor» como un pago a cuenta lógicamente los autores que califican la figura como un supuesto de sustitución. Entre los autores que niegan esta calificación afirma, sin embargo, la función de pago a cuenta PALAO TABOADA, C., en FERREIRO/LASARTE/MARTÍN QUERALT/PALAO: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, 1983, página 534. Niegan el carácter de pago (a cuenta) CASADO OLLERO: *De la imposición de producto...*, cit., pág. 80; LEJEUNE VALCÁRCCEL: *La anticipación de ingresos...*, pág. 127; MIR DE LA FUENTE, T.: *Las retenciones tributarias*, Madrid, 1984, pág. 237.

mente, incluso dentro de los que admiten la consideración de pago, hay quienes configuran éste como pago del tributo y quienes niegan este carácter¹².

Sin pretender entrar en un análisis detallado de los diferentes temas que se plantean en relación a las cuestiones que han sido apuntadas, hemos de indicar que, de cara al punto que específicamente estamos tratando, la conclusión debe ser la de que el incumplimiento de su obligación por parte del retenedor es perfectamente susceptible de encajar en la elusión del pago de tributos de que habla el tipo legal de la defraudación tributaria.

Los argumentos en que nos basamos para sostener esta opinión son diversos.

En primer lugar —aunque, desde luego, no se trate del primero en importancia— habría que hablar del criterio de interpretación literal. En diversas ocasiones, la normativa del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto de Sociedades hablan de los ingresos en virtud de retenciones como «pagos a cuenta». E incluso se habla, en algunos casos, de sustituto para referirse al retenedor. De todas maneras, como hemos indicado, no es un argumento definitivo. De la misma manera que no lo sería el argumento en contrario, basado igualmente en criterios literales, derivado de la referencia a la «cuota defraudada» que se contiene en el propio artículo 349 CP.

Más importante es la consideración relativa a la virtualidad o capacidad de la omisión de ingreso por parte del retenedor para causar perjuicio económico a la recaudación tributaria, que hemos considerado como integrante del bien jurídico protegido en la defraudación tributaria. Aquí es donde entendemos que radica el punto central de la cuestión desde la perspectiva del Derecho penal.

Se podría objetar que, puesto que en el caso de la retención estamos ante ingresos a cuenta, la auténtica elusión del pago, con el correspondiente perjuicio económico para la Hacienda, se producirá con el incumplimiento del auténtico sujeto pasivo de la obligación principal, en la fase de declaración-liquidación anual. El perjuicio para el Fisco por dejar de percibir el ingreso a cuenta sería únicamente de índole temporal y se cifraría en el rendimiento (interés compensatorio) de las sumas no ingresadas por el retenedor durante el período transcurrido hasta el momento legal del ingreso definitivo.

En realidad, esta objeción no es válida. Si se atiende a la forma en que la legislación tributaria conforma la obligación de dicho sujeto en función de la relación de su presupuesto con el hecho imponible o presupuesto de la obligación principal, lo decisivo es la forma en que aparece configurado esta obligación (la del retenedor) en sí misma y por relación a la del sujeto pasivo u obligación principal. El precepto fundamental al respecto es el artículo 36, párrafo 3, de la Ley reguladora del IRPF, así como su desarrollo reglamentario (artículo 151 Reglamento, redactado conforme al RD 1271/1983, de 27-4-1983)¹³.

¹² Cfr., por ejemplo, SOLER ROCH: *Notas sobre la configuración...*, pág. 24, que afirma que estamos ante una obligación que tiene naturaleza tributaria pero no «contributiva», puesto que la prestación se produce a título de tributo, pero no de acuerdo con el principio contributivo, sino respondiendo al interés de garantizar la realización del crédito tributario principal.

¹³ Con los mismos términos regulan la cuestión en el Impuesto de Sociedades los artículos 32 de la Ley y 260 del Reglamento.

El mencionado artículo 36, párrafo 3, Ley IRPF, establece que «las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente».

Se trata de una presunción (absoluta) de que la retención ha tenido lugar. La ley finge que en todo caso los rendimientos sujetos a retención son satisfechos al neto de la misma. De manera que el sujeto obligado al pago de las cantidades retenidas (o que debieron haber sido retenidas) es, en todo caso, el retenedor, sin que la Administración pueda suplir su falta de pago dirigiendo la acción contra el sujeto pasivo o contribuyente, reclamándole el pago del total de la deuda tributaria, sin deducción de las retenciones no ingresadas.

Esto es así, tanto en el supuesto de que las retenciones hayan sido, efectivamente practicadas pero no ingresadas como en el de que la omisión del retenedor haya alcanzado tanto a su deber de ingresar como al de retener previamente. En este segundo supuesto, la repercusión sobre la obligación del sujeto pasivo se cifrará únicamente en la cuantía que legalmente será atribuida al rendimiento percibido, pero sin hacer desaparecer su derecho a la deducción —que será calculado en función de esta nueva base.

Como ha sido indicado, los supuestos de incumplimiento de su obligación por parte del retenedor pueden ser diversos. En todos ellos se produce un perjuicio económico para la Hacienda pública. Una «elusión del pago de tributos», según nuestro criterio. Para sistematizar el planteamiento puede ser útil referirse a los diferentes supuestos de incumplimiento, tal como vienen enumerados en una conocida disposición interpretativa, la OM de 30-X-1980, dictada para unificar criterios en relación a la aplicación de esta normativa.

El primero de los supuestos es el de la Empresa o Entidad que practica efectivamente la retención pero no la declara y consecuentemente no ingresa su importe. En este supuesto es evidente que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir en su declaración-liquidación las cantidades retenidas y que la Administración, para no resultar defraudada, deberá dirigirse contra el retenedor, cuya omisión causa dicho perjuicio económico. Un problema diferente es el si en este caso la conducta del retenedor integra el tipo de la defraudación tributaria o bien encaja en otro de los previstos en el Código.

El segundo supuesto es el siguiente: la Empresa o Entidad retiene de forma efectiva, presenta la declaración pero no ingresa su importe. También en este caso el perjuicio económico se cifra en el importe de la retención no ingresada, que debe ser exigida al retenedor. Existe igualmente elusión del pago de tributos, aunque, como veremos más adelante, el cumplimiento del deber de declarar excluye la ocultación característica del otro elemento de la conducta típica, la deslealtad tributaria o incumplimiento de deberes tributarios¹⁴.

El tercer supuesto se plantea cuando la Empresa o Entidad no practica retención alguna, abona íntegramente la retención y no presenta declaración. Es el supuesto más importante, tanto por ser el más usual y característico de la llamada «economía sumergida», como por ser el que mejor pone de relieve la

¹⁴ Vid., infra, sobre el sentido del término «defraudare».

relación entre el deber del retenedor y el perjuicio económico al Tesoro derivado de su incumplimiento.

En los dos casos anteriores, es evidente que la Administración no puede dirigirse contra el sujeto pasivo para cobrar las cantidades no ingresadas por el retenedor: su acción quedaría, en todo caso, enervada por la prueba de la práctica de la retención. En este tercer supuesto, sin embargo, la retención no ha sido efectuada, por lo que, en principio, podría entenderse que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducción alguna y, en consecuencia, el perjuicio económico para la Hacienda quedaría subsanado con el cobro de la cuota íntegra (sin deducción de retenciones) a dicho sujeto pasivo.

Sin embargo, no es ésta la solución que procede aplicar habida cuenta de la ficción establecida en el artículo 36, párrafo 3, de la Ley y artículo 151, Reglamento del IRPF. Interpretando correctamente estos preceptos, dispone la OM que comentados que «el perceptor deberá declarar en el Impuesto sobre la Renta una cantidad de la que, restada la correspondiente retención, arroje la efectivamente percibida, deduciendo de la cuota del Impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada declaración».

Como puede verse, también en este caso, que es el auténticamente decisivo, el perjuicio económico para la Hacienda se produce directamente por la omisión del pago del retenedor, ya que el derecho a la deducción por parte del sujeto pasivo existe en todo caso¹⁵. De manera que la Administración para evitar dicho perjuicio económico deberá dirigirse contra el retenedor, reclamándole el ingreso de las cantidades que debió retener, calculadas de la forma que se ha indicado.

Los otros supuestos recogidos en la OM de 30-X-1980 no necesitan ser estudiados para nuestro propósito, porque o bien se trata de casos reconducibles al tercero que acabamos de examinar, o bien se refieren al incumplimiento únicamente del deber de retención, pero no de ingreso por parte del retenedor, que es el que aquí nos interesa.

Como conclusión de lo expuesto hay que decir que, si la elusión del pago de tributos es el elemento de la conducta típica directamente relacionada con la causación del perjuicio económico a la recaudación requerida para la subsistencia de la defraudación tributaria, es necesario reconocer que en los supuestos de retención el incumplimiento del deber de ingresar las cantidades retenidas, o que debió retener, por parte del sujeto obligado a ello da lugar a dicho perjuicio económico y puede ser calificado como elusión del pago de tributos.

Hay que tener en cuenta, por otra parte, que la evasión tributaria que tiene lugar a través del incumplimiento de la obligación de retener es una de las formas más peligrosas de evasión, por la relación que guarda con el fenómeno

¹⁵ En sentido contrario, es decir, en el de negar la facultad de deducción en estos supuestos, cfr. LEJEUNE VALCÁRCCEL: *La anticipación de ingresos...*, cit., pág. 64; ALVAREZ GONZÁLEZ: *Responsabilidad de la empresa retentora del IRPF, correspondiente a los rendimientos del trabajo*, en «CT», núm. 29, pág. 50. En el mismo sentido del texto, con crítica de las posiciones indicadas, cfr. PALAO TABOADA, en Ferreiro/Lasarte/Martín Queralt/Palao, *Comentarios...*, cit., pág. 552.

de la llamada «economía sumergida», tanto en lo referente a las rentas laborales (trabajo negro) como a las de capital (dinero negro).

Llegados a este punto, es necesario, sin embargo, tener en cuenta una distinción de importancia, a la que ya se ha aludido en las páginas anteriores. Se trata de la distinción entre la conducta del sujeto obligado a retener que efectivamente practica la retención, pero no efectúa su ingreso y la de aquel otro retenedor que ni retiene ni ingresa. Aunque ambas conductas son formalmente subsumibles en el concepto de elusión del pago de tributos, sin embargo, en la primera incorpora, además, características adicionales que pueden dar lugar a su subsunción en otros tipos de los contemplados en el Código. Se trata de un problema de concurso de normas que excede del ámbito de este trabajo¹⁶.

Distinto es el supuesto de los pagos fraccionados, procedentes igualmente en el ámbito de la imposición sobre la renta.

Aquí estamos también ante un supuesto de anticipación de ingresos, ante un pago a cuenta de la obligación tributaria definitiva, cuya cuantificación será posible sólo después de perfeccionado el hecho imponible.

La diferencia con el supuesto de las retenciones radica en la identidad del sujeto obligado al cumplimiento de uno y otro deber de pago (el definitivo y el pago a cuenta).

Y precisamente de aquí se deriva el que el incumplimiento del pago a cuenta no pueda ser considerado elusión del pago de tributos, en el sentido de omisión causante de perjuicio económico directo a la recaudación tributaria. Este incumplimiento es perfectamente subsanable por la declaración-liquidación anual, de la cual son deducibles únicamente los pagos fraccionados que hayan sido efectivamente realizados. Los no realizados darán lugar únicamente a un perjuicio económico no definitivo, sino temporal, compensable con la imposición de intereses de demora, aparte de las sanciones que corresponden en vía administrativa, pero sin integrar el tipo de la defraudación tributaria, en la medida en que la recaudación tributaria no ha sido afectada.

3. DISFRUTE ILCITO DE BENEFICIOS FISCALES

La segunda modalidad de la conducta directamente determinante del perjuicio económico para la recaudación tributaria es la representada por el disfrute ilícito de beneficios fiscales. La expresión, como sabemos, fue ya empleada por la redacción del artículo 319 decretada por la LMURF de 1977 y se repite en la formulación de 1985. Con toda probabilidad, se trata de una expresión en la que ha desarrollado una importante influencia el modelo de la *Steuerhin-*

¹⁶ Alguna doctrina (cfr., por ejemplo, DE LA PEÑA VELASCO: *Algunas consideraciones...*, cit., pág. 63), al tratar el tema del retenedor, considera únicamente este supuesto, excluyendo correctamente la calificación de delito fiscal en beneficio de la de apropiación indebida, pero sin tener en cuenta que pueden existir también casos en que el retenedor no comete dicha apropiación, limitándose a incumplir el deber de retener (e ingresar). Hay que observar al respecto que la presunción absoluta de retención establecida en la legislación fiscal no puede ser extendida al ámbito penal.

terziehung de la Ordenanza tributaria alemana, en cuyo tipo ha figurado desde su creación la referencia a la obtención de beneficios o ventajas fiscales.

La delimitación del concepto de beneficio fiscal plantea diversos problemas de interés. Así, en primer lugar, hay que aludir a la diferenciación del disfrute ilícito de beneficios tributarios respecto de la elusión de tributos, como forma de causar perjuicio económico a la Hacienda ya que en muchos casos el pago en cuantía inferior a la debida se deberá precisamente al disfrute indebido de exenciones, bonificaciones, etc., también hay que contar con el problema de la diferenciación del concepto «beneficio fiscal» empleado en el artículo 349 respecto del de «desgravación pública» que aparece en el 350, relativo al fraude de subvenciones. Por último, hay que tener presente que el mismo concepto «beneficios o incentivos fiscales» aparece en el propio artículo 349, al tratar de la penalidad, siendo cuestionable el que el sentido de la expresión sea el mismo que el que corresponde a la misma en la definición del tipo legal.

a) *Concepto*

A diferencia del modelo alemán que hemos citado, el cual, aunque no de manera taxativa, ofrece una indicación sobre qué debe entenderse por ventaja fiscal¹⁷, el legislador español no precisa este concepto, cuya determinación debe ser realizada por el intérprete.

La doctrina que se ha ocupado de esta interpretación ha alcanzado, sin dificultad, unas conclusiones que son aceptadas de forma amplia, al menos en su formulación general, aunque puedan existir divergencias en la aplicación a algún caso concreto. Según expresaba uno de los primeros comentarios al artículo 319 (1977) «el concepto de beneficios fiscales no se encuentra expresamente definido por el legislador, por lo que habrá que estimar incluidos dentro del mismo todos los regímenes de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias incluyendo entre estas últimas la desgravación fiscal a la exportación»¹⁸.

Para otro tributarista, en una reciente monografía sobre el delito del artículo 319 (1977), el concepto debería relacionarse con la mención que la propia Constitución hace de los beneficios fiscales¹⁹, de manera que en el concepto jurídico penal de «beneficio fiscal debieran incluirse todas aquellas partidas o todos aquellos supuestos que se recojan en el aludido presupuesto de gastos fiscales»²⁰.

Este planteamiento que sugiere DE LA PEÑA VELASCO tiene ciertamente la virtud de relacionar el tema con una de las determinaciones que habíamos señalado en la identificación del bien jurídico protegido, es decir, la recauda-

¹⁷ Vid. § 370 (4), AO.

¹⁸ Cfr. GÓMEZ DÉGANO y CEBALLOS-ZÚÑIGA: *El delito fiscal*, en el volumen colectivo, «Medidas urgentes de reforma fiscal», I, Madrid, 1977, pág. 276.

¹⁹ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO: *Algunas consideraciones...*, cit., pág. 103. La conexión entre la alusión a los beneficios fiscales en el artículo 319, CP (1977) y la preocupación constitucional por la proliferación de técnicas desgravatorias ya había sido señalada por RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *El nuevo delito fiscal*, en Civitas, «REDF», núms. 15-16, página 710.

²⁰ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO: *Algunas consideraciones...*, cit., pág. 103.

ción tributaria. El presupuesto de gastos fiscales tiene por finalidad precisamente cuantificar el cálculo del impacto que para la recaudación tributaria representa la aplicación de las normas tributarias que reconocen beneficios fiscales. Sin embargo, la aplicación de este criterio a nuestro objeto tropieza con el inconveniente de la indeterminación del concepto constitucional de beneficios tributarios o gastos fiscales. Son las leyes de presupuestos para cada ejercicio las que, sin atenerse a ninguna prescripción de carácter general contenida en otro texto legal distinto de la propia Constitución (por ejemplo, la LGT), determinan los beneficios fiscales que se computan en el presupuesto de gastos fiscales, que por otra parte, se refiere únicamente al sistema tributario estatal. En todo caso, es dudoso, como en seguida veremos, que el concepto de beneficios fiscales relevantes a los efectos constitucionales aludidos, coincida exactamente con el concepto jurídico-penal, a efectos del art. 349 CP.

Para llegar a una conclusión sobre el alcance de la expresión «disfrute de beneficios fiscales», que, además, lo haga aparecer de manera diferenciada respecto de la otra modalidad o causa directa de perjuicio económico —la elusión del pago de tributos—, es necesario proceder a examinar las diferentes clases de beneficios o ventajas que se derivan de las normas tributarias para las personas sujetas en cada caso.

Una primera categoría de ventajas o beneficios tributarios es la resultante de la aplicación de normas que contemplen la posibilidad de un trato singular para determinadas situaciones, pero sin que de ello resulte una menor cuota para el sujeto pasivo. Es lo que sucede, por ejemplo, en los casos de concesión de aplazamiento de pago. Aunque éste se consiga indebidamente; por ejemplo, falseando las condiciones requeridas para su concesión, no creemos que se pueda decir que se cumple el tipo objetivo del artículo 349 CP, porque no se trata de una conducta que produzca directamente un perjuicio para la recaudación tributaria, sino simplemente un retraso, que, además, será compensado por los intereses de demora exigibles en estos casos (art. 59, Reglamento de Recaudación)²¹.

En segundo lugar, cabe hablar de beneficio tributario como consecuencia de la aplicación de una norma de exención o bonificación, es decir, de una norma que establece para las situaciones que caigan dentro de su presupuesto de hecho un tratamiento favorable del que resulta una menor deuda tributaria o incluso su existencia (en los casos de exención total). Las exenciones y bonificaciones pueden instrumentarse de muy diversas formas: como normas de excepción respecto del hecho imponible (exención total), o, como bonificaciones o exenciones parciales en la base (deducciones en la base) o en la cuota (deducciones en la cuota) o en el tipo (coeficientes de reducción en el tipo o aplicación de tipos reducidos especiales).

²¹ En el ordenamiento alemán (modelo en el que, como ya se ha dicho, se ha inspirado el legislador español al introducir la referencia a los beneficios fiscales) la doctrina y la jurisprudencia interpretan, en cambio, que en dicho concepto se incluyen estos supuestos de tratamiento especial, aunque no den lugar a una menor cuota. Ello se explica, de todas maneras, teniendo en cuenta la caracterización que en el § 370, AO se haec del perjuicio económico, que puede venir integrado incluso por un simple retraso en la liquidación.

Los beneficios tributarios de que acabamos de hablar son los que integran el concepto en su sentido propio o estricto. No obstante, de cara a nuestro propósito concreto, aún es necesario hacer algunas matizaciones.

En primer lugar, hay que distinguir dentro de los beneficios fiscales en sentido propio a que nos acabamos de referir, entre aquellos cuya causa radica en el desarrollo del principio fundamental de la capacidad contributiva y aquellos otros que se fundamentan en otras consideraciones. Se trata de una diferenciación importante, también a efectos penales, como veremos, aunque no tanto para el objeto concreto que ahora analizamos.

Otra diferenciación que debe establecerse, siempre dentro de esta categoría de beneficios tributarios, es la que se refiere a la forma de aplicación de los mismos en cada caso concreto. En algunos casos, el disfrute del beneficio fiscal, de la exención o bonificación da lugar sencillamente a un menor ingreso tributario, a una disminución en el pago (o a su reducción a cero en el caso de exención total). En estos supuestos, el disfrute (indebido) del beneficio fiscal se confunde con la elusión del pago de tributos de que hablábamos antes. Así lo ha puesto de manifiesto la doctrina²².

Sin embargo, en otros supuestos, la aplicación de las normas de exoneración (parcial) dan lugar, no solamente a un menor pago, sino además, a una salida de caja desde el Tesoro hacia el sujeto pasivo que, por haber ingresado a cuenta una cantidad superior a la definitivamente debida, tiene derecho a una devolución por parte de la Hacienda. Hay aquí un elemento adicional en la conducta del sujeto, la cual aparece, no como una pura omisión (dejar de ingresar) sino incorporando un elemento positivo (percibir una devolución a la que no se tiene derecho).

Nos referimos a continuación a los supuestos de aplicación de deducciones o desgravaciones establecidos en la legislación fiscal, pero no, como en el caso anterior, en razón de configurar un trato de favor para situaciones determinadas, sino sencillamente por motivos de técnica tributaria. Es lo que sucede, por ejemplo, en los casos de reducciones en la cuota definitiva, por razón de los pagos o ingresos anticipados en IRPF, o lo que sucede en el IVA con la aplicación de la deducción de las cuotas devengadas con ocasión de las compras realizadas por el propio sujeto pasivo.

En todos estos supuestos, nos encontramos con deducciones o desgravaciones que no son encajables dentro del concepto de beneficio tributario, en sentido estricto, puesto que, como hemos indicado, dicho concepto se relaciona con el trato de favor para supuestos o situaciones determinadas.

Naturalmente, en el caso de que la aplicación indebida de las reducciones o desgravaciones indicadas dé lugar simplemente a una menor deuda tributaria, determinante de un menor ingreso, estaríamos ante el supuesto de elusión del pago de tributos. El problema se presentaría en aquellos casos en que, de forma paralela a lo que hemos visto anteriormente en relación a las exenciones o bonificaciones, se pretenda, no solamente no ingresar, sino, además, obtener una devolución.

²² Cfr. GÓMEZ DÉGANO y CEBALLOS-ZÚÑIGA: *El delito fiscal*, cit., págs. 276 y 277; RODRÍGUEZ MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, pág. 716; RODRÍGUEZ DEVESA: *Derecho Penal Español. Parte Especial*, Madrid, 1983, pág. 941.

Las soluciones que, desde el punto de vista de la calificación penal, se ofrecen en relación a esta conducta de pretensión (y obtención, en su caso) de una devolución (indebida) de tributos, eran, antes de la reforma de 1985, las siguientes: *a*) considerar que, al no haber propiamente elusión de pago, ni tampoco disfrute de beneficio fiscal en sentido estricto, la conducta era atípica, en relación al artículo 319 CP (1977), pudiendo ser castigada en su caso, si se dieran los presupuestos para la estafa, lo que ciertamente sucedería en muchos casos; o bien, *b*) extender, de acuerdo con una interpretación teleológica, el concepto de beneficio fiscal más allá de sus límites estrictos y, en consecuencia, considerar que la conducta descrita anteriormente queda comprendida dentro del tipo de la defraudación tributaria.

A mi juicio, teniendo en cuenta el bien jurídico que resulta afectado, así como la intención del legislador, la solución preferible hubiera sido la indicada en segundo lugar.

Esta misma solución debe ser mantenida en relación a la regulación actualmente vigente, a pesar de que la inclusión en el Código Penal del tipo del artículo 350 plantee alguna otra posibilidad, en cuanto a la calificación de estas conductas.

b) Deslinde respecto del concepto de «desgravación pública» del artículo 350

Tras la reforma de 1985, hay que tener en cuenta, junto al concepto de beneficio tributario, propio de la diferenciación del artículo 349, el de la «desgravación pública» a que alude el artículo siguiente relativo al fraude de subvenciones. Aunque, como ya hemos indicado, el análisis de esta nueva figura delictiva no queda comprendido en la presente obra, sin embargo, es necesario referirse, aunque sea brevemente, al deslinde entre los dos conceptos indicados. En definitiva, el posible concurso de normas se plantea ahora, no entre el tipo del delito fiscal y la estafa, sino entre la defraudación tributaria y el fraude de subvenciones.

Con el término «desgravación pública» se designa un concepto que es ciertamente más amplio que el de beneficio tributario puro que lo comprende como una de sus especies.

Desde el punto de vista de la interpretación teleológica podría entenderse incluso que bajo dicho concepto de desgravación pública deberían acogerse precisamente los supuestos que hemos calificado como beneficios fiscales en sentido estricto, al menos algunos de ellos. Concretamente las exenciones: bonificaciones determinadas por razones extrafiscales, las cuales aparecen cercanas a las subvenciones como técnicas excepcionales de favorecimiento o fomento de determinadas actividades. Sobre la similitud, desde el punto de vista sustancial de estas técnicas, da idea la discusión doctrinal acerca de la conveniencia del empleo de uno u otro de los dos instrumentos mencionados (subvenciones o exenciones). Y, de hecho, en muchos supuestos, como en los relativos a la incentivación de la localización territorial de inversiones, los presupuestos o requisitos para la concesión de subvenciones y el reconocimiento de exenciones aparecen identificados.

Teniendo en cuenta esto, tal vez debería sostenerse desde el punto de vista de la política legislativa el tratamiento uniforme, desde el punto de vista penal, del fraude de subvenciones y de la obtención de estos beneficios fiscales. No obstante, la clara referencia a los beneficios fiscales contenida en el artículo 349 CP hace difícil sostener que no queden comprendidos en dicho ámbito estos supuestos que integran los que hemos llamado beneficios fiscales en sentido estricto.

La cuestión del concurso entre los dos preceptos de que hablamos adquiere un perfil singular en relación a los supuestos de «beneficios tributarios» de que hemos hablado en último lugar, es decir aquellos distintos de las exenciones o bonificaciones que configuran el concepto estricto de beneficio fiscal. Cabría pensar que el legislador, al emplear en la tipificación del fraude de subvenciones la expresión «desgravación pública» ha querido aludir precisamente a estas técnicas, uno de cuyos ejemplos más claro es la llamada «desgravación fiscal a la exportación». De esta forma, además, quedaría solucionado la posible laguna que una interpretación estricta del concepto «beneficio fiscal» determinaría, según hemos explicado.

A mi juicio no es ésta la solución que debe ser acogida. El legislador ha reunido ciertamente en un solo título todas las figuras delictivas de ataque contra los fondos públicos, tanto en su vertiente de ingreso como de gasto —abstracción hecha de las malversaciones— regulándolas, además, con criterios hasta cierto punto homogéneos en cuanto a la penalidad. Pero el propio legislador parece haber querido separar dentro de este título las figuras que suponen ilicitudes en relación a la aplicación de normas tributarias de las relativas a los fraudes desarrollados con ocasión de la aplicación de instituciones de fomento, como son las subvenciones. La asimilación a éstas de las desgravaciones públicas debe entenderse referida, según mi criterio, no a figuras tributarias, sino a otro tipo de medidas de favorecimiento o fomento en otros ámbitos de las prestaciones públicas.

Un supuesto importante de aplicación del concepto «desgravación pública» hubiera podido ser el representado por la desgravación fiscal a la exportación.

El problema del encaje jurídico-penal de la percepción (indebida) de la desgravación fiscal a la exportación se había planteado bajo la vigencia del artículo 319 (1977). Concretamente en relación a su inclusión dentro del concepto de disfrute ilícito de beneficios fiscales. En realidad, al igual que en los supuestos que hemos indicado anteriormente, tampoco en éste nos hallamos ante un beneficio tributario en el sentido propio o estricto. No se trata de aplicación de normas excepcionales o de favorecimiento de actividades determinadas, sino de un sistema que pretende la realización de condiciones de neutralidad fiscal en la competencia de mercancías en el comercio internacional, sobre la base del llamado «principio de tributación en el país de destino»²³. No obstante, la generalidad de la doctrina había considerado, en relación al ámbito de aplicación del artículo 319 (1977), que dentro del disfrute de bene-

²³ Sobre la caracterización general de la institución y de su régimen jurídico, *vid.* PÉREZ ROYO, F.: *La desgravación fiscal a la exportación*, Sevilla, 1969; CORRAL GUERRERO, L.: *La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho Financiero I: Doctrina y II: Derecho positivo*, en Civitas, «REDF», núms. 6 y 7.

ficios fiscales quedaba comprendida la percepción de la desgravación fiscal a la exportación²⁴.

Esta solución podía considerarse correcta en la medida en que mediante la desgravación fiscal a la exportación indebidamente percibida se ocasionaba un perjuicio directo a la recaudación tributaria²⁵, si bien hubiera podido plantearse, al menos en determinados supuestos, la aplicación preferente del tipo de la estafa²⁶.

Tras la reforma relativa a los delitos contra la Hacienda pública introducida por la Ley orgánica 2/1985, aparecía, en cambio, más apropiada la subsunción de la conducta en el fraude o estafa de subvenciones del nuevo artículo 350 CP, el cual aparece más adecuada a las determinaciones específicas de la propia conducta y a la naturaleza de la institución de que hablamos.

Efectivamente, en el sistema de ajustes fiscales en frontera anterior a la entrada en vigor del IVA, la desgravación fiscal a la exportación aparece como una obligación de devolución de tributos por parte del Estado, que tiene como beneficiario o sujeto activo al exportador²⁷, el cual recibe una suma representativa de los tributos indirectos incorporados en el precio de las mercancías exportadas pero que formalmente no han sido satisfechos por él. En este sistema la percepción de la desgravación fiscal a la exportación aparece, en cierto modo, desligada de una relación jurídico-tributaria previa entre el preceptor (exportador) y la Hacienda pública, relativa a las sumas objeto de devolución. El exportador percibe la desgravación en cuanto tal, sin tener formalmente la condición de sujeto pasivo²⁸.

²⁴ Cfr. GÓMEZ DÉGANO y CEBALLOS-ZÚÑIGA: *El delito fiscal*, pág. 277; RODRÍGUEZ MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, pág. 715; BAJO FERNÁNDEZ: *Derecho penal económico...*, pág. 564. Una opinión discrepante, basada en la consideración de que la desgravación fiscal a la exportación suele encubrir, al menos parcialmente, una prima o subvención a la exportación, fue expuesta por MARTÍNEZ PÉREZ: *El delito fiscal*, págs. 260 y 261. Para una crítica de este último planteamiento, *vid.* DE LA PEÑA VELASCO: *Algunas consideraciones...*, pág. 107.

²⁵ Hay que observar que la desgravación fiscal a la exportación era contabilizada, como partida negativa, en el Capítulo de Impuestos Indirectos del Presupuesto de Ingresos del Estado. Concretamente, dentro de la rúbrica correspondiente al ITE, cuya recaudación se presupuesta al neto de las sumas correspondientes a la desgravación a la exportación.

²⁶ Es interesante al respecto hacer referencia a la doctrina alemana, donde el tema fue objeto de controversia, sobre todo con anterioridad a la reforma de 1977. La opinión mayoritaria se pronunció por la aplicación de la defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*), dentro de la modalidad de obtención ilícita de beneficios o ventajas fiscales. (Cfr. CORING: *Betrug oder Hinterziehung bei Erschleichen von Umsatzsteuervergütungen*, en NJW, 1961, pág. 1709 y sigs.; Félix, *Konkurrenz zwischen Betrug und Steuerhinterziehung*, en NJW, 1968, págs. 1219 y sigs.; Müller, *Betrug und Steuerhinterziehung in Vergütungsfällen*, en NJW, 1977, págs. 746 y sigs.). Existía, sin embargo, la opinión minoritaria que reclamaba la inclusión en el tipo de la estafa (cfr. HERDERMERTEN: *Betrug oder Hinterziehung bei Erschleichen von Umsatzsteuervergütungen*, en NJW, 1962, páginas 781 y sigs.). Por su parte, la Jurisprudencia, aunque inclinada en el sentido de la posición mayoritaria que hemos indicado, resolvió mediante la aplicación del tipo de la estafa en algún caso en que la globalidad del presupuesto tributario de la devolución había sido fingido.

En relación a nuestro ordenamiento cabe pensar, con anterioridad a 1977, en la posibilidad de subsumir las conductas indicadas en el tipo de la estafa. Sobre todo en aquellos supuestos en que se trataba de obtención de la desgravación en base a exportaciones absolutamente ficticias. Incluso tras la creación del tipo de la defraudación tributaria en 1977 hubiera cabido pensar en la calificación de estafa para estos últimos supuestos.

²⁷ Cfr. CORRAL GUERRERO: *La desgravación fiscal a la exportación*, I.

²⁸ *Vid.* el Decreto 1255/1970, de 16 de abril, por el que se regula la desgravación

Precisamente esta ausencia de relación jurídica tributaria expresa previa a la desgravación es lo que justifica, teniendo en cuenta, además, la clara dicción del artículo 350 CP, el encaje de la institución que comentamos en el concepto de «desgravación pública» del fraude de subvenciones, con preferencia al de «beneficio fiscal» del tipo del artículo 349²⁹.

En todo caso, tras la introducción del IVA, la cuestión resulta alterada sustancialmente. Como es sabido, uno de los rasgos característicos del sistema IVA es precisamente la desaparición de la desgravación fiscal a la exportación en cuanto institución autónoma, separada o sobreañadida al sistema de imposición indirecta. Los ajustes fiscales en frontera (en lo relativo a la exportación) se reducen con el IVA a la deducción de las cuotas soportadas expresamente por el exportador en sus compras. El exportador tiene derecho a la devolución (y, en su caso, a la devolución) en cuanto sujeto pasivo del IVA. De manera que el tratamiento fiscal de la exportación se reduce a la exención del IVA para la operación de exportación y a la aplicación del sistema de deducciones y devoluciones previsto con carácter general.

Ninguna diferencia debe existir, pues, en el tratamiento jurídico-penal de las mencionadas deducciones o devoluciones: se trata de actos producidos en el desarrollo de un procedimiento tributario, que tiene como partes de un lado a la Hacienda pública y de otro a un sujeto pasivo, y que en el caso de que sean aplicados de forma indebida darán lugar a la elusión del pago de tributos (cuando determinen el ingreso de una cuota inferior a la debida) o al disfrute ilícito de beneficios fiscales (en los supuestos de devolución).

La conclusión de todo lo que se ha expuesto anteriormente conduce a la reducción del concepto o elemento normativo «desgravación pública» a límites muy reducidos, prácticamente marginales, una vez consumada la desaparición de la desgravación fiscal a la exportación. Al no aplicarse tal concepto a las figuras tributarias, prácticamente las únicas medidas desgravatorias que cabría incluir en el ámbito del fraude de subvenciones serían las relativas a las cotizaciones de la Seguridad Social³⁰.

fiscal a la exportación. Según el artículo 4.º, 2 de dicho Decreto, el único requisito fiscal que ha de acreditar el exportador es el de estar matriculado en la licencia fiscal que le autorice a realizar operaciones de venta en el exterior de las mercancías.

²⁹ Como argumento adicional podría aducirse la calificación establecida por la doctrina que ha analizado la desgravación fiscal a la exportación. Cfr., concretamente, CORRAL GUERRERO: *La desgravación...*, II, pág. 560, que considera que dicha institución debe encuadrarse en el sector del Derecho Financiero relativo a los gastos públicos, y no en el del Derecho tributario.

³⁰ La defraudación relativa a las cotizaciones de la Seguridad Social no queda comprendida en el tipo del artículo 349, CP, al presentar una titularidad diferenciada de la de la Hacienda Pública estatal, autonómica o local, que son los sujetos que aparecen expresamente mencionados en el tipo legal en cuestión. Sin embargo, cuando el fraude se alcanza mediante la obtención indebida de desgravaciones en dichas cotizaciones sí que resultaría subsumido en el tipo del artículo 350, CP, al menos, según su redacción literal. Se trata, ciertamente, de una incongruencia, derivada de la falta de consideración expresa por el legislador penal del fenómeno contributivo en la Seguridad Social. Con todo, hay que subrayar que en el caso de las desgravaciones relativas a las cuotas de la Seguridad Social, existen matices específicos que permiten afirmar la mayor semejanza entre estos supuestos y los de obtención de subvenciones.

Nos referimos fundamentalmente al hecho de que la exención o bonificación en las cuotas empresariales a la Seguridad Social da lugar generalmente a la financiación expresa del coste de estas medidas con fondos igualmente públicos. Así, en los casos más frecuentes de concesión de bonificaciones en determinados contratos para estimular la

c) Deslinde del concepto de beneficio fiscal respecto del de elusión del pago de tributos

La cuestión del deslinde entre las dos modalidades que puede revestir la conducta directamente causante del perjuicio a la recaudación tributaria se plantea en términos diferentes, desde el punto de vista conceptual a la que hemos tratado en el apartado anterior. El problema en este caso reside en la circunstancia de que en muchas ocasiones ambos conceptos pueden superponerse, al determinar el disfrute ilícito de un beneficio fiscal (exención, bonificación, deducción) un pago en cuantía inferior a la debida.

El tema ha sido ya tratado en páginas anteriores. Resumiendo lo expuesto en ellas, podemos decir que el concepto de disfrute de beneficio fiscal, a nuestros efectos, se reduce a aquellos supuestos en los que, por una u otra causa, la relación entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo aparece en forma invertida respecto de lo normal, produciéndose una salida de caja, un pago de la Administración al sujeto pasivo. Los restantes supuestos, es decir, aquellos en los que la existencia de una norma de favor (o simplemente desgravatoria o de deducción) da lugar a un menor ingreso por parte del sujeto pasivo quedan incluidos dentro del concepto elusión del pago de tributos³¹.

Esta precisión tiene relevancia fundamentalmente en relación a la determinación del momento de consumación del delito, como veremos más adelante.

Por disfrute hay que entender, no simplemente la concesión del beneficio fiscal, sino su efectiva percepción por parte del sujeto³². Así se deduce de la expresión legal que habla del «disfrute» no de obtención.

creación de empleo, suele establecerse que el coste de dichas bonificaciones (al igual que de las subvenciones procedentes en los mismos supuestos) correrá a cargo del INEM, que deberá compensar a la Tesorería General de la Seguridad Social por los menores ingresos (Vid., por ejemplo, la Disposición Adicional del Real Decreto 1451/1983, de 11 de mayo, sobre medidas de fomento del empleo de trabajadores minusválidos).

Otro supuesto de desgravación que con un criterio lógico hubiera debido ser asimilado a las subvenciones en su tratamiento penal, es el relativo a la aplicación de tipos reducidos en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos (por ejemplo, en los gasóleos llamados B y C). Se trata, en estos casos, de subvenciones vía precios. Sin embargo, al constituir dicho tratamiento especial una derivación de un precepto tributario, parece que las infracciones correspondientes deben incluirse, cuando alcancen los requisitos necesarios dentro del artículo 349, CP. Hay que tener en cuenta, no obstante, la próxima sustitución de estas bonificaciones en los tipos por subvenciones directas, en cuyo caso estaremos claramente en el ámbito del artículo 350, CP. Es importante subrayar esto para dar idea del parentesco existente entre ambos tipos.

³¹ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, pág. 715: «El disfrute ilícito de beneficios fiscales es, por tanto, también sustancialmente una modalidad de la elusión del pago de tributos.» Como se indica en el texto, esta afirmación es exacta, únicamente referida a los beneficios fiscales (exenciones, bonificaciones) que se sostienen en un pago en cuantía inferior a la legalmente debida. No, en cambio, en relación a aquellos otros que dan lugar a una devolución indebida de cantidades por parte de la Hacienda, que son los que justifican el empleo del concepto disfrute ilícito de beneficios fiscales como modalidad diferenciada de la de elusión del pago de tributos.

³² En los casos en que el disfrute del beneficio fiscal queda subsumido en un menor pago (o en la falta del mismo) dicho disfrute se producirá precisamente al tener lugar el pago en cuantía inferior a la debida. Cfr. RODRÍGUEZ DEVESA: *Derecho Penal Español*, pág. 941. Tampoco desde este ángulo existe diferencia con la elusión del pago de tributos. En cambio, en los supuestos en que, según hemos indicado, cabe hablar propiamente de beneficio fiscal como concepto diferenciado del de elusión o evasión impositiva, el disfrute se producirá con la efectiva salida de caja (y correlativo ingreso en el patrimonio del sujeto) de la suma indebidamente entregada por la Administración tributaria.

Visto de esta forma, el disfrute del beneficio fiscal (la percepción de la devolución, reembolso o desgravación) más que una determinación o componente de la acción, aparece como una forma del resultado, del perjuicio económico para la recaudación representado precisamente por la salida de caja para la Administración. La acción quedaría constituida únicamente por la demanda o solicitud del beneficio, lo cual pertenece al otro componente de la conducta que hemos de analizar, es decir, la actitud defraudatoria.

Estaríamos, pues, ante otra diferenciación respecto de la modalidad de elusión. En esta última la conducta constaría, desde el punto de vista lógico o conceptual, de dos elementos: el incumplimiento del pago y la infracción o comportamiento defraudatorio que prepara dicho incumplimiento y que le da precisamente la coloración de antijurídico que lo convierte en hecho típico (sobre el tema volvemos en el apartado siguiente). En cambio, en la percepción de beneficios fiscales, de atribuciones indebidas de sumas por parte de la Administración a los sujetos pasivos, el nexo causal entre la defraudación y el resultado prescinde del punto intermedio de la omisión que hemos advertido en la elusión.

4. LA DEFRAUDACION

a) *Introducción: la redacción del párrafo 1 del artículo 349 CP*

Como se ha expuesto en la introducción de este apartado, el segundo integrante de la acción típica, junto a la conducta directamente causante del perjuicio económico es el componente defraudatorio.

La primera dificultad que se presenta, al intentar describir el contenido o determinaciones de este elemento, es la ausencia de una definición expresa del mismo en el artículo 349 CP. Este se limita a la mención del concepto central de defraudación («el que defraudare a la Hacienda pública...») y de las formas a través de las cuales puede instrumentarse el resultado dañoso (elusión del pago de tributos y disfrute indebido de beneficios fiscales. Pero nada se dice sobre las formas concretas que puede revestir el mencionado componente defraudatorio en cuanto elemento añadido a dicho resultado.

Es importante poner de relieve que esta configuración del tipo legal no aparecía de la misma forma en el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes y que fue el resultado de modificaciones introducidas en el debate parlamentario. Efectivamente, el Proyecto de Ley (BOCG Serie A-114-I, de 11 de septiembre 1984) proponía la siguiente redacción para el artículo 319 CP (en la parte que nos interesa): «El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de cinco millones de pesetas será castigado con las penas de prisión menor y multa del tanto al sextuplo de las citadas cuantías.»

Como puede observarse, el establecimiento de formas determinadas, de tipificaciones cerradas en la descripción de la conducta, constituía la innovación fun-

damental del Proyecto de Ley en lo relacionado con la configuración del tipo. Esta innovación aparecía por otra parte, expresamente puesta de relieve en la misma Exposición de Motivos del Proyecto de Ley. Al hablar de las modificaciones que se proponen para mejorar los textos sustantivos dice dicha Exposición de Motivos: «La primera, que es la del artículo 319 del Código Penal, quiere avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los impuestos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago.»

Sin embargo, la referencia expresa a los citados actos u omisiones, a las irregularidades en el procedimiento de imposición, fue suprimida, ya en el Informe de la Ponencia de la Comisión de Justicia del Congreso de los Diputados que examinó el Proyecto. Supresión que, pese a las críticas y consideraciones que fueron expuestas en ulteriores fases del debate parlamentario, se mantuvo a lo largo de la tramitación en el Congreso de los Diputados y en el Senado.

La consecuencia de esta supresión ha sido la de alterar significativamente la configuración del tipo legal que, al igual que el del anterior artículo 319, queda como un «tipo abierto», indeterminado en cuanto a la conducta.

Ciertamente puede pensarse que con esta configuración de los elementos básicos del tipo objetivo, se ha evitado la configuración legal de la defraudación tributaria como un tipo en blanco. A diferencia de lo que proponía el Proyecto y de lo que es usual en la tipificación de los delitos económicos, se ha obviado la remisión o reenvío expreso a normas extrapenales (en este caso, normas tributarias), de manera que la descripción del tipo quede directamente contenida en el propio precepto penal³³.

Con todo, consideramos que, incluso desde este punto de vista, se trata de una ventaja más aparente que real. En primer lugar está el hecho de que, pese a este esfuerzo del legislador (consciente o inconsciente) por evitar la tipificación en blanco, no ha podido dejar de incluirse en el tipo elementos normativos, determinables sólo con el auxilio de las normas extrapenales (tributarias)³⁴. Pero, sobre todo, hay que tener en cuenta que la recomendación general de evitar, en la medida de lo posible, los tipos en blanco, se justifica en la protección de la seguridad jurídica, que puede resultar comprometida por el empleo abusivo de esta técnica. Y es precisamente desde el punto de vista de la seguridad jurídica de donde provienen los reparos fundamentales res-

³³ Con relación al tipo del artículo 319 (1977) había resaltado este dato de la evitación de la técnica de los tipos en blanco, BAJO FERNÁNDEZ: *Derecho penal económico...*, págs. 553 y 554, en relación con el tema de la ubicación en el Código Penal del delito fiscal. En el mismo sentido, MARTÍNEZ PÉREZ: *El delito fiscal*, p. 195.

³⁴ La distinción entre elementos normativos del tipo y tipos penales en blanco presenta, como es sabido, perfiles problemáticos. Sobre el tema, *vid.*, con referencia específica, a los delitos tributarios, BACKES: *Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotssirrtum im Steuerstrafrecht*, en *StuW*, 1982, págs. 254 y sigs. En todo caso, con independencia de la relevancia que la distinción pueda adquirir en otras áreas del análisis (como la relativa al error) en relación a la exigencia o garantía de certeza, la dicha distinción es irrelevante. Cfr., en este sentido, SCHULZE-OSTERLOH: *Umbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz*, en Kohlmann (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, Köln, 1983, p. 47.

pecto de la fórmula adoptada por el artículo 349 al suprimir la fase que comentamos.

Efectivamente, al aparecer la conducta típica de la defraudación tributaria como una conducta indeterminada legalmente, se impone la tarea al intérprete —y, en principalísimo lugar, al órgano juzgador— de precisar los contornos de esa conducta, de cerrar en definitiva, el tipo dejado «abierto» por el legislador. Lo cual, va inevitablemente en perjuicio de la propia exigencia de seguridad jurídica de que hablamos anteriormente. Debe tenerse en cuenta, además, que si esta consideración es válida con carácter general, lo es mucho más en un caso como el que estamos analizando, de una figura penal, sin tradición en nuestro ordenamiento y en la práctica de los Tribunales, lo que acrecienta el mencionado riesgo para la seguridad jurídica³⁵.

En suma, puede decirse que el legislador, al dejar de lado el elemento de la configuración del tipo que estamos comentando ha incurrido en un grave error. Enmendando la plana al Proyecto de Ley en un punto que probablemente había sido inspirado no sólo por consideraciones teóricas, sino por la propia experiencia práctica de la aplicación del artículo 319 de 1977, ha dejado, de hecho, las cosas en el insatisfactorio nivel de la anterior redacción y perdido la oportunidad de efectuar una clasificación que ahora deberá producirse, en términos que lógicamente no conocemos, a través de la Jurisprudencia —fundamentalmente del Tribunal Supremo dada la previsible falta de unidad en la de las instancias inferiores—³⁶.

³⁵ Basta repasar la escasa pero significativa jurisprudencia de las Audiencias Provinciales en torno a la aplicación del artículo 319, CP (1977). Lo que caracteriza genéricamente a las diversas Sentencias es precisamente la falta de una concepción unitaria de la acción típica contemplada en dicho precepto.

³⁶ Como término de comparación de la situación producida en nuestro ordenamiento y especialmente del significado de la peca en la redacción del tipo legal de los elementos relativos a las determinaciones de la conducta, es interesante referirse a la experiencia alemana en este mismo tema. En Alemania la Jurisprudencia y la doctrina se enfrentaron, en el momento de la publicación de la Ordenanza Tributaria del Reich (*Reichs-abgabenordnung*, RAO) en 1919 con un problema idéntico al aludido en el texto. El tipo de la defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*) contenido en el § 392 de dicho texto legal presentaba la misma indeterminación que el de nuestro artículo 349, CP (y anteriormente, el art. 319, 1977). La interpretación que, sin embargo, prevaleció en la Jurisprudencia desde los primeros tiempos fue la de considerar necesario completar por vía de interpretación lo que se juzgaba una laguna del tipo legal, que extendía más allá de lo que se consideraba correcto el ámbito de la punibilidad. De esta manera, se produjo por vía jurisprudencial la creación del requisito de la llamada «deslealtad tributaria» (*Steuerunherlichkeit*), como elemento no escrito del tipo (*vid.*, más adelante, nota 45). La doctrina, aún admitiendo la necesidad de completar de la forma indicada el tipo legal, no dejó de resaltar la inseguridad jurídica derivada de la indeterminación legal. Finalmente, con la reforma de la Ordenanza Tributaria que entró en vigor en 1977 se corrigió esta situación, incorporándose expresamente al tipo legal las determinaciones de la conducta que, acompañadas del resultado de disminución de impuestos u obtención ilícita de beneficios fiscales, justifican la calificación de defraudación (*vid.* § 370 (1), AO).

Como puede observarse, el camino recorrido en nuestra reforma, entre las posiciones del Proyecto del Gobierno y el texto definitivo ordenado por la Ley Orgánica 2/1985, ha sido precisamente el inverso, es decir, el que va desde la inclusión expresa en el tipo de las formas o determinaciones de la conducta, en especificación del genérico concepto «defraudación», a su supresión.

b) El planteamiento de la cuestión en la doctrina

Precisamente en razón de la indeterminación de las formas de la conducta típica resultante de la redacción del tipo legal, aparece como fundamental labor del intérprete el averiguar las determinaciones que debe reunir la conducta básica de los derechos de la Hacienda para poder calificar dicha lesión como comprendida dentro del tipo de la defraudación. El concepto central del que inevitablemente es necesario partir es el de defraudación («el que defraudare...»). ¿Qué es necesario entender bajo tal expresión?

El Diccionario de la Real Academia define la voz defraudación como «acción y efecto de defraudar». A su vez, por defraudar, hay que entender «privar a uno, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en Derecho».

Con este mismo concepto se corresponde el vocablo defraudación en su uso jurídico, tanto en el Código Penal como en el ámbito específico de la legislación tributaria (art. 80 LGT, en la redacción anterior a la Ley de Reforma de 1985). Con independencia de las vaguedades e imprecisiones que puedan señalarse en estos textos cabe concluir que la defraudación supone una conducta que causa un daño patrimonial a través de medios determinados, que van desde el engaño hasta el aprovechamiento desleal de una situación de ventaja en las relaciones existentes entre el autor de la defraudación y la persona titular de los intereses perjudicados.

De todas maneras, aun estableciendo de esta manera genérica el concepto jurídico-penal de defraudación, dentro del que habrá que encajar el correspondiente a nuestro supuesto, sigue planteado el problema de precisar sus contornos específicos. Tema en el que pueden identificarse varias líneas de interpretación contrapuestas.

Una primera posición doctrinal es la sostenida por aquellos autores que identifican defraudación con engaño, requiriendo, en consecuencia, que la conducta típica incorpore elementos o notas propias para inducir a error a la Administración tributaria. En este sentido se expresa, por ejemplo, RODRÍGUEZ MOURULLO: «Defraudar equivale, desde el punto de vista jurídico-penal, a causar un daño patrimonial injusto, a través de una mendacidad, astucia o artificio. Frente a otros posibles comportamientos lesivos de intereses tributarios, el fraude se caracteriza porque el agente mediante maniobras maliciosas (maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones, disimulaciones, etc.) induce a error. No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera *mise en scène* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración tributaria»³⁷.

Como puede verse, en la anterior formulación, compartida por un amplio sector de la doctrina³⁸, se parte de un concepto restrictivo de defraudación,

³⁷ Cfr. *El nuevo delito fiscal*, pág. 710.

³⁸ Cfr. CÓRDOBA RODA: *El delito fiscal*, pág. 693; BAJO FERNÁNDEZ: *Derecho penal económico...*, pág. 557; QUINTERO OLIVARES: *El nuevo delito fiscal*, pág. 1318; GÓMEZ DÉGANO y CEBALLOS-ZÚÑIGA: *El delito fiscal*, pág. 271; MARTÍNEZ PÉREZ: *El delito fiscal*, págs. 217 y sigs.; DE LA PEÑA VELASCO: *Algunas consideraciones...*, pág. 85.

apto para captar determinaciones específicas de algunos de los tipos más característicos de defraudación (la estafa en concreto), más que los rasgos genéricos del conjunto de las figuras agrupadas por el Código bajo esta denominación. En definitiva, con esta caracterización la defraudación tributaria aparece, si no plenamente identificada con la estafa, sí como un tipo muy próximo a dicha figura ³⁹.

Opuesto a este planteamiento es el que ofrece otro sector doctrinal que, apartándose del sentido genérico del concepto de defraudación al que antes nos hemos referido, adopta una consideración objetiva de dicho término, identificando la referencia que el precepto penal hace al mismo como una característica, no de la acción, sino simplemente del resultado. En este sentido se pronuncia RODRÍGUEZ DEVESA: «Si se entiende, como queda dicho, que el bien jurídico protegido es el erario público y que el fraude consiste en la no percepción de ingresos fiscales a los que tienen derecho tanto la Hacienda estatal como la local, habrá de estimarse que estamos ante un delito puro de omisión» ⁴⁰. La defraudación consistiría sencillamente en el perjuicio patrimonial, mientras que la conducta típica vendría representada por la omisión del pago del tributo debido: «La acción se formula por partida doble, pero el común denominador consiste en no ingresar en el erario estatal o local una cantidad que se adeuda» ⁴¹.

Este planteamiento, claramente minoritario en la doctrina ⁴² considera que la conducta típica no requiere el empleo de medios determinados. Y conviene poner de relieve que justamente éste parece ser el criterio que ha pesado decisivamente en la determinación del legislador de 1985, al llevar a cabo la supresión de las fases del Proyecto que hemos comentado anteriormente y que contenían justamente la descripción (aunque fuera mediante la técnica de remisión a la legislación tributaria) de estos medios determinados, integrantes de la conducta típica.

La intención del legislador parece haber sido la de ampliar el ámbito de las posibilidades de incriminación de los comportamientos perjudiciales para la Hacienda pública, no circunscribiendo dicho ámbito al empleo de formas determinadas. Con lo que, por otra parte, el tipo penal vendría a guardar relación con el de las infracciones administrativas más características ⁴³.

³⁹ Así lo señala BACIGALUPO: *El delito fiscal en España*, en «RFDUC», núm. 56, páginas 84 y sigs., que critica esta caracterización de la defraudación tributaria como una forma especial (y privilegiada en cuanto a la punibilidad) de la estafa.

⁴⁰ Cfr. *Derecho Penal Español*, pág. 941.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² Además de RODRÍGUEZ DEVESA, se pronuncia en el sentido de identificar la defraudación con el resultado, sin añadir elementos específicos a la conducta, NOREÑA SALTO: *El delito fiscal* (tesis doctoral), Madrid, 1983, pág. 193.

⁴³ *Vid.* la configuración de las infracciones graves en la Ley General Tributaria, según la redacción dispuesta por la Ley 10/1985. Especialmente, artículo 79, a) y b). La redacción literal del precepto caracteriza el tipo infractor en términos exclusivamente referidos al resultado.

c) *La defraudación como infracción de deberes tributarios formales* (la «deslealtad tributaria»)

A mi juicio, este último planteamiento no puede ser admitido. Con independencia de cuál pueda haber sido la intención o voluntad subjetiva del legislador, hay que tener en cuenta, como primer elemento de interpretación, la objetiva *voluntas legis*, plasmada en el empleo del término defraudación, así como en la propia Exposición de Motivos. Como hemos indicado anteriormente, la amplitud de los contornos del concepto jurídico-penal de defraudación en nuestro Código no significa que dicho concepto no pueda llegar a ser establecido con determinaciones referidas a las modalidades de la conducta, más allá del mero perjuicio patrimonial. El que estas modalidades de la conducta no queden circunscritas al engaño, pudiendo abarcar otras formas (abuso de confianza, deslealtad o infidelidad...) no representa una objeción para nuestra tesis.

Como dato objetivo tomado del cuerpo legal, hay que tener en cuenta también la Exposición de Motivos de la Ley en la cual se mantiene el significativo párrafo al que antes hemos hecho referencia. Aunque haya sido suprimido el elemento de la definición del tipo que dicho párrafo parecía explicar, lo cierto es que la Exposición de Motivos de la Ley continúa expresando el criterio de que lo que se pretende castigar es la evasión tributaria (falta de pago de los tributos) conseguida a través de una determinada conducta defraudatoria relacionada con la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria.

Pero, en todo caso, por encima de argumentos de interpretación literal, la consideración fundamental en relación a este tema es la de que el planteamiento de que cualquier perjuicio patrimonial ilícitamente causado a la Hacienda pública integra el tipo del artículo 349 CP, supone una vulneración de los límites que implícitamente se derivan para el propio legislador del carácter fragmentario o secundario del Derecho penal, del llamado principio de intervención mínima que, en cualquier caso, debe guiar la obra del intérprete.

Es sabido que constituye un principio inherente a la propia esencia del Derecho penal su consideración como *ultima ratio*, llamado a intervenir de forma subsidiaria, para sancionar únicamente aquellos ilícitos más gravemente dañinos y, sobre todo, aquéllos para los que el ordenamiento no prevé otro medio menos drástico, en orden a su corrección y en definitiva en orden a la consecución de los fines lesionados o puestos en peligro por la acción ilícita.

Aplicando estos criterios generales al ámbito específico que aquí estamos analizando, debe concluirse que el presupuesto para la puesta en acción de la represión penal no puede ser, sin más, el incumplimiento del deber de pagar el tributo, sino que se exige algo más, a saber, el que este resultado se consiga (o se persiga) a través de una conducta determinada, encuadrable genéricamente dentro de los caracteres de la defraudación.

De la misma forma que el incumplimiento de una de las partes en la relación contractual, incluso producido dolosamente, no constituye normalmente, más que un ilícito de carácter civil, siendo necesario para que entre en juego la

protección penal el que se haya producido algo más que el simple incumplimiento (engaño, abuso de confianza...), también en el campo del tributo, de la relación jurídico-tributaria, si se quiere emplear la expresión clásica, es posible distinguir entre el simple incumplimiento de la deuda tributaria (atípico) y la conducta con componente defraudatorio. Con mayor razón aún que en el supuesto de las relaciones regidas por el Derecho privado: la Administración para hacer valer su derecho a la realización efectiva de un crédito tributario suficientemente determinado dispone del privilegio de autoejecución, con la facultad incluso de imponer al deudor que no cumple puntualmente su deber medidas sancionadoras y de carácter indemnizatorio.

Reconocido que el tipo de la defraudación tributaria requiere algo más, en la coloración de la conducta, que el perjuicio patrimonial acarreado por la omisión o insuficiencia del pago, se hace necesario determinar en qué consiste ese elemento adicional que integra el núcleo de la conducta típica.

Como hemos explicado anteriormente, la doctrina mayoritaria identifica este elemento adicional en el carácter artificioso de la conducta, en la existencia de una *mise en scène* apta para inducir a error a la Administración. No se trata, a mi juicio, de una caracterización exacta, en la medida que supone la aplicación a nuestro caso de un concepto demasiado restringido de defraudación y, en todo caso, de un concepto que no guarda relación con las específicas necesidades de protección que se plantean en el marco del procedimiento de imposición, que son profundamente distintas de las que se producen en el ámbito de una relación —contractual o no— regida por el Derecho privado. Mientras que en este tipo de relaciones, el engaño típico de la estafa puede aparecer como la defraudación por antonomasia, no sucede lo mismo en el ámbito tributario.

Efectivamente, en las relaciones reguladas por el Derecho privado cada una de las partes tiene normalmente una representación de los hechos relevantes para la defensa de sus intereses que no depende de la actitud de la otra parte. De manera que en estos casos, la defraudación suele requerir un comportamiento artificioso —generalmente positivo— tendente a alterar esa representación, a producir el engaño.

En cambio, en el procedimiento de imposición las cosas se presentan de diferente manera. El esquema normal de la relación entre la Administración y los sujetos pasivos del tributo ofrece la paradoja de que, aunque la Administración se encuentre investida de unas potestades que le confieren una cierta situación de supremacía, sin embargo, su posición aparece, al propio tiempo, más vulnerable que la del acreedor de Derecho privado, en la medida en que la determinación de la propia existencia del crédito tributario y su cuantificación dependen en medida considerable del cumplimiento espontáneo por parte de los sujetos pasivos de una serie de deberes formales o instrumentales. Generalmente deberes de información bien sea directamente (presentación de declaraciones), bien sea de forma indirecta (deberes registrales y contables, relevantes para comprobar la veracidad de las declaraciones). Es precisamente el normal cumplimiento de estos deberes lo que constituye el objeto específico de la protección penal y su incumplimiento lo que integra la conducta defrauda-

toria que, junto con la omisión del pago, causante directa del resultado de perjuicio económico, compone el tipo objetivo de la defraudación tributaria.

Ciertamente puede afirmarse que la consecuencia directa del incumplimiento de estos deberes tributarios es precisamente la producción de una falsa representación por parte de la Administración, la cual resulta inducida a error. Ahora bien, el plantear las cosas de esta forma supone llevar demasiado lejos el concepto de engaño.

Como ejemplo significativo puede indicarse el de la falta de presentación de la declaración en un tributo de naturaleza periódica (o de declaración periódica) por parte del titular de una empresa que venía declarando con anterioridad. En la medida en que la realidad de dicha empresa era conocida para la Hacienda, podría entenderse que la omisión de la declaración por un determinado período no da lugar a engaño y, en consecuencia, no produce defraudación punible⁴⁴.

En definitiva, frente al requisito del engaño, consideramos suficiente el simple hecho de mantener a la Administración en la ignorancia sobre hechos con relevancia tributaria, en relación a la existencia o la cuantía de una deuda tributaria. Y, de igual manera, frente a la teoría de la *mise en scène*, entendemos que basta para la realización del tipo el incumplimiento de los deberes de información y colaboración establecidos en la legislación tributaria⁴⁵.

⁴⁴ Este es precisamente el supuesto de hecho abordado por la Sentencia de la Audiencia de Ciudad Real de 26 de noviembre de 1982 (*vid.* en «Cuadernos de Documentación, I, Delito Fiscal», editado por la Dirección General de lo Contencioso del Estado), relativa a un caso en el que se habían omitido las declaraciones-liquidaciones correspondientes al ITE de dos ejercicios fiscales. La Audiencia, aun reconociendo la posibilidad de comisión del delito fiscal a través de comportamientos omisivos, considera que «en el caso presente el silencio del procesado no ha inducido a ningún error al Fisco, pues con su omisión de declarar no ha dado lugar en ningún momento a que Hacienda crea en la ausencia del hecho tributario, dado que el contribuyente, además de ser una empresa con una actividad industrial y comercial perfectamente conocida, está constituida en Sociedad Anónima, inscrita en el Registro y con anterioridad ya era "cliente" del Tesoro Público por el mismo concepto tributario por el que ahora es perseguida; es decir, que en el caso de autos no ha existido conducta engañosa por omisión que haya inducido a error a la Administración».

⁴⁵ Para la caracterización del elemento o componente «fraudulento» de la conducta es interesante referirse a la experiencia alemana, concretamente a la jurisprudencia y doctrina producida en torno al concepto de la *Steuerunherlichkeit* o «deslealtad tributaria». Dicho concepto, como se ha indicado, fue una creación jurisprudencial en una interpretación correctora de la formulación del § 392 de la Ordenanza Tributaria del Reich, el cual, al igual que nuestro artículo 349, CP, incriminaba en su redacción literal, cualquier actuación determinante de un perjuicio o merma de la recaudación tributaria. La Jurisprudencia, sin embargo, estableció, ya desde los años 20, el principio de que la simple omisión, incluso dolosa, del pago de impuestos, no era suficiente para integrar el tipo de la defraudación tributaria, si no iba acompañada de un comportamiento desleal para con la Hacienda, manteniéndola en una situación de desconocimiento sobre la existencia y el montante de la deuda tributaria. Desde entonces, hasta la reforma de 1977, se produce una muy amplia doctrina sobre el concepto de «deslealtad tributaria» (*Steuerunherlichkeit*) como elemento no escrito del tipo (El desarrollo de dicha doctrina y jurisprudencia puede verse en la 2.ª ed. de Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, § 392, Rdnr.S 73-101, con abundantes indicaciones de bibliografía).

El examen de esta doctrina es interesante porque en ella aparecen como temas fundamentales objeto de controversia los mismos que hoy ocupan el lugar central en la caracterización del tipo descrito en nuestro artículo 349, CP, la discusión acerca de la necesidad de engaño o inducción a error, la relativa a la punibilidad de los comportamientos omisivos, los problemas relativos a la presencia de elementos subjetivos del injusto, etc. Acerca de la cuestión de si el tipo de la defraudación tributaria requería una actuación orientada a engañar a la Administración tributaria, induciéndola a error,

La distinción —conviene resaltarlo— no es meramente de carácter académico. Como veremos al analizar problemas concretos —el de la posibilidad de comisión por omisión, o el del elemento subjetivo requerido por el tipo— las consecuencias que se derivan de aceptar uno u otro enfoque son muy diferentes.

Para determinar de forma más precisa las modalidades que puede revestir la deslealtad tributaria que hemos definido como el núcleo del comportamiento defraudatorio, es necesario referirse a los términos en que la legislación tributaria caracteriza el estatuto genérico de la sujeción tributaria. El precepto clave en este punto es el artículo 35 LGT: «1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo, queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.»

El comportamiento defraudatorio más importante en la práctica es el que se relaciona con el deber de declarar y, en general, de comunicar a la Administración los datos relevantes en relación a la deuda tributaria.

En relación al cumplimiento de este deber de declarar, aludido de forma genérica en el artículo 35 LGT, se hace necesario distinguir las diversas formas o manifestaciones del mismo. La propia LGT diferencia entre la declaración del artículo 102, es decir, la declaración espontánea del hecho imponible y de sus elementos esenciales, como acto del sujeto pasivo que da inicio al procedimiento tributario y las declaraciones complementarias a que genéricamente se refiere el artículo 104 LGT⁴⁶.

Desde luego, hay que considerar como suficiente para integrar el comportamiento desleal o defraudatorio la violación del deber de declaración a que alude el artículo 102 LGT. La falta de presentación de esta declaración o su falseamiento dan lugar a la ocultación a la Administración de los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, tanto cuando esta determinación (liquidación) administrativa constituye el presupuesto necesario para que se produzca el pago como cuando éste tiene lugar, sin necesidad de acto administrativo de determinación de la deuda, en virtud de la llamada «autoliquidación». En el primer caso, la ocultación de datos a la Administración dará lugar —a no ser que la propia acción de la Administración frustre el propósito

las posiciones doctrinales aparecían divididas entre un sector minoritario que se inclinaba por esta solución, identificando en el engaño el contenido de la *Steuerunherlichkeit* (cfr., en este sentido, Hartung, *Steuerstrafrecht*, 3.ª ed. Berlin y Frankfurt/Main, 1969, pág. 50, que considera expresamente a la *Steuerhinterziehung* como un tipo especial o derivado del de la estafa), y otro sector claramente mayoritario, que consideraba no necesario dicho engaño, siendo suficiente el incumplimiento de los deberes tributarios de colaboración con la Administración (*vid.*, por todos, KOHLMANN, *op. cit.*, Rdnr. 86, con indicaciones de bibliografía). Esta última posición es la que ha sido recogida en el texto del § 370, AO, tras la reforma de 1977.

⁴⁶ Sobre la caracterización del deber de declarar, *vid.* SÁNCHEZ SERRANO: *La declaración tributaria*, Madrid, 1977.

del infractor— a una liquidación incorrecta o incluso a la no determinación de la deuda tributaria y, a raíz de ello, a la elusión total o parcial del pago del tributo. En el segundo de los supuestos —autoliquidación— la falta de declaración o el falseamiento de sus datos será un hecho simultáneo con la falta de ingreso, total o parcial.

A este deber de declaración del hecho imponible hay que equiparar las declaraciones de los retenedores que ponen de manifiesto la realización del presupuesto de hecho determinante de su propio deber de ingresar.

Aparte de estas declaraciones cuya virtualidad defraudatoria —en caso de incumplimiento— es evidente, pueden existir otros deberes de declaración o comunicación de datos a la Administración, cuya infracción constituye igualmente el soporte para una elusión del pago o para el disfrute ilícito de un beneficio fiscal. Piénsese, por ejemplo, en la no comunicación a la Administración del cambio o mutación de las condiciones bajo cuya realización o mantenimiento se concedió el disfrute de una determinada exención o trato fiscal favorable. O en el falseamiento de los datos relativos, no al hecho imponible ya conocido por la Administración, sino de las circunstancias determinantes de variaciones en la base imponible de un determinado impuesto⁴⁷.

Al lado de estos deberes de declaración o de comunicación de datos a la Administración, hay que citar, como segunda gran área de deberes fiscales de alcance formal, los deberes contables y registrales. Por regla general, la vulneración de estos deberes se mantiene dentro del estadio de los actos preparatorios, no punibles como defraudación, sin perjuicio de la aplicación en su caso del artículo 350 bis.

Las alteraciones u omisiones contables o registrales pueden ser reveladoras de la voluntad defraudatoria del sujeto pasivo, pero, a diferencia de lo que sucede con la declaración, no suelen tener, por sí solas —es decir, en tanto no se reflejen o vayan acompañadas de infracciones del deber de declarar— virtualidad defraudatoria.

d) Admisibilidad de la defraudación en fase de ejecución

Como resumen de lo expuesto, podemos decir que la acción o conducta integrante de este elemento del tipo (la defraudación) está constituida por la vulneración de alguno de los deberes formales o procedimentales que incumben a los sujetos pasivos en el marco del procedimiento de imposición. Debe tratarse de infracciones con virtualidad de causar perjuicio económico. O, en todo caso, con virtualidad de ocultación o falseamiento de alguno de los elementos esenciales del tributo, aunque el perjuicio económico sea causado, no directamente por la ocultación en sí misma, sino por la falta de ingreso (o el disfrute ilícito del beneficio fiscal) resultante de ella. Se trata, como dice expresamente la Exposición de Motivos de la Ley orgánica 2/1985, de «actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, *por tanto, su pago*» (subrayado nuestro).

⁴⁷ Es lo que sucede en los tributos administrados en base a datos catastrales o registrales en poder de la Administración, sin necesidad de declaración anual del sujeto pasivo.

Ahora bien, admitida esta conclusión general sobre la necesidad de que la conducta típica incluya este elemento de ocultación, que conecta el tipo objetivo de la defraudación con la protección del procedimiento de imposición o de gestión tributaria, se plantea la necesidad de hacer ulteriores precisiones acerca de este mismo tema.

Dentro del procedimiento de gestión es necesario distinguir dos fases, diferenciadas entre sí desde el punto de vista lógico y de su regulación normativa. Nos referimos a la distinción entre la fase de liquidación y la de recaudación. Diferenciación que es necesario resaltar, aunque en los modernos procedimientos tributarios, desarrollados a partir de la generalización de las autoliquidaciones, liquidación y recaudación (en período voluntario) se encuentren confundidas en buena medida. Pero, con todo, la diferenciación lógica y normativa persiste, incluso en estos procedimientos, entre la fase de liquidación (incluyendo en ella el pago espontáneo del tributo resultante de la declaración-liquidación) y la fase de ejecución de un acto administrativo de liquidación.

Lo que interesa subrayar, en relación a la instrumentación de la protección penal, es que las necesidades o intereses que se ponen de manifiesto en estas dos fases diferenciadas, son diversos. En la fase de liquidación, la Administración se encuentra en una posición que, como hemos indicado anteriormente es muy vulnerable, en la medida en que el desarrollo normal de su función requiere la leal colaboración del contribuyente (y de terceras personas). En esta fase lo esencial es asegurar que la Administración disponga de la información y los datos necesarios para poder llevar a cabo la exacta determinación del criterio tributario. Las conductas mediante las cuales este interés puede resultar directamente atacado son diversas: dejar de presentar la declaración por parte de las personas a ello obligadas, presentar una declaración falsa.

En cambio, en la fase de cobro y ejecución del crédito ya liquidado, la posición de la Administración es sustancialmente diversa. Aquí, como igualmente hemos indicado, la posición de la Administración guarda un mayor paralelismo con la del acreedor normal, del que le separa fundamentalmente el privilegio de la autoejecución a través de la vía de apremio.

Correspondiendo a esta diversa posición de la Administración en cada una de las dos fases del procedimiento que hemos distinguido, el ordenamiento tributario español ha entendido tradicionalmente que la protección «penal», o mediante la conminación de reacción represiva para los comportamientos infractores o ilícitos, debía quedar reservada para las infracciones que tuvieran lugar en la primera fase, pero no para la segunda. Así, la LGT en su versión anterior a la reforma preveía tipos de infracciones en sede de liquidación pero no en sede de recaudación⁴⁸.

En relación a la defraudación tributaria, cabría decir que hay ciertamente un elemento del tipo que se relaciona con la fase de recaudación: la omisión del pago del tributo, que integra la elusión de que ya hemos hablado. El problema se plantea, sin embargo, en relación al otro elemento, la actitud o comportamiento defraudatorio, ¿puede éste tener lugar en la fase de recaudación?

⁴⁸ Sobre este tema, *vid.* PÉREZ ROYO: *Infracciones y Sanciones tributarias*, Madrid, 1972.

Dejando aparte la fase de recaudación en período voluntario, durante la cual no cabe pensar en otro comportamiento ilícito aparte de la elusión del pago⁴⁹⁻⁵⁰, hay que referirse a la recaudación en la fase ejecutiva o de apremio.

La cuestión no ha sido planteada en la doctrina española. En la alemana, la opinión dominante (amparada en diversas resoluciones jurisprudenciales) es la de que también durante la fase ejecutiva del crédito tributario pueden tener lugar comportamientos del sujeto pasivo que integran el tipo de la defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*), dando lugar a una evasión o disminución de impuestos (*Steuerverkürzung*) punible por este título. Los ejemplos citados por la doctrina son varios: enajenación de bienes embargados o de bienes asignados a la garantía de un crédito tributario, engaño a la Administración respecto de la existencia de bienes embargables, etc. Hay, sin embargo, también en la doctrina alemana exponentes de la tesis contraria, es decir, de la que reduce la defraudación tributaria a los comportamientos desleales en el procedimiento de liquidación o de gestión en sentido estricto, pero no en el procedimiento de ejecución⁵¹.

En relación a nuestro artículo 349, CP, la solución no aparece clara. Sobre la base de las consideraciones expuestas anteriormente relativas a la diversa posición de la Administración en esta fase, cabría sostener que las actitudes ilícitas, incluso defraudatorias que en ella se produjeran serían atípicas desde el punto de vista de la defraudación tributaria, sin perjuicio de su encaje en las figuras comunes de fraude de acreedores (arts. 519 y sigs., CP). Es decir, el tipo del artículo 349 protegería a la función tributaria relativa a la determinación y cuantificación del crédito tributario, pero no su ejecución que tendría la protección que el ordenamiento penal dispensa al común de los acreedores con los que se confundiría la Administración en esta fase.

En apoyo de esta tesis, cabe referirse, una vez más, a la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, la cual en el párrafo repetidamente citado habla de «actos de omisiones tendentes a eludir la *cuantificación* de los elementos que configuran la deuda tributaria», lo que parece avalar el criterio de que la intención del legislador ha sido precisamente limitar la protección del crédito tributario.

No obstante, hay que tener en cuenta que la redacción definitiva del artículo 349, CP, no ha recogido expresamente los elementos del tipo legal cuya inclusión se justificaba con este párrafo del preámbulo de la ley. La redac-

⁴⁹ Puede producirse en esta fase una actuación incorrecta del sujeto, por ejemplo, en relación al aplazamiento del pago, falseando los datos relativos a su situación para obtener indebidamente dicho aplazamiento, pero, como ya hemos indicado, no creemos que este comportamiento integre el tipo del artículo 349, CP, al no existir propiamente un perjuicio para la recaudación tributaria.

⁵⁰ Es necesario, en todo caso, advertir que con el desarrollo del procedimiento de autoliquidación la distinción entre la fase de liquidación y la de pago (en período voluntario) aparece difuminada, al producirse normalmente el pago sin necesidad de acto administrativo previo de liquidación. Conceptualmente, sin embargo, deben distinguirse aquellas actuaciones de ocultación o falseamiento de datos relevantes para la práctica de la liquidación (en actuación de comprobación de la autoliquidación del sujeto pasivo o en sustitución de la omisión de éste) de aquellas otras relativas simplemente al ingreso en cuantía inferior a la debida.

⁵¹ Cfr., en este sentido, SCHULZE: *Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Abgabe von Steuererklärungen*, en DStR, 1964, pág. 419.

ción del precepto habla simplemente de elusión del pago de tributos (o disfrute ilícito de beneficios fiscales). Es labor del intérprete completar esta definición en el sentido que ya hemos apuntado. Ahora bien, no creemos que esta labor de interpretación pueda llegar a postular la aplicación del tipo del artículo 349 en aquellos supuestos en que hay una elusión del pago de tributos acompañada o determinada por una actitud defraudatoria, aunque esté referida a una deuda ya cuantificada y en fase de ejecución.

Es preciso, además, señalar que, aún cuando pudiera parecer razonable la equiparación de la protección penal de la realización del crédito tributario a la ofertada a los restantes acreedores, existe precisamente la circunstancia de que esta ejecución tiene lugar en un procedimiento administrativo (no judicial, como en los restantes casos) lo que puede dificultar la extensión de los tipos del fraude de acreedores a este otro campo.

Con todo, hay que reconocer que la realización del tipo de la defraudación tributaria en la fase de ejecución se presenta, en principio, como algo infrecuente en comparación con las infracciones de deberes tributarios relacionados con la determinación del crédito tributario.

e) *La cuestión de la comisión por omisión*

Planteadas las cosas de esta manera, la cuestión que ha dividido a la doctrina, sobre la posibilidad de que la defraudación se cometa a través de comportamientos omisivos, tiene una clara contestación en sentido positivo.

En relación al tema de la calificación de la conducta omisiva hay que señalar, en primer lugar, la posición de aquellos autores que, al no considerar necesario el empleo de medios determinados para la defraudación, identifican ésta con el resultado de elusión o impago de tributos, de manera que el delito fiscal viene a ser un tipo omisivo en sentido estricto⁵². Se trata de una tesis que ya hemos descartado en consideraciones anteriores.

Dentro de los autores que identifican el comportamiento defraudatorio típico del delito fiscal con la presencia de una *mise en scène* dirigida al engaño, hay autores que, llevando hasta el final este planteamiento, niegan posibilidad de que el tipo de la defraudación tributaria pueda ser realizado si no es a través de una conducta omisiva. En esta línea se sitúa CÓRDOBA RODA, el cual, aunque reconoce que, de acuerdo con la letra del precepto (art. 319, CP, en la versión de 1977) cabe la comisión por omisión, sin embargo, la rechaza finalmente sobre la base de que «la inclusión sistemática del presente delito en el Título de las falsedades comporta la exigencia de que la acción típica constituye, siquiera sea en mínima medida una falsedad, y, en su virtud, la de que la conducta causante del fraude trascienda de la pura y simple *pasividad*, quien se abstiene de prestar una declaración por cuya omisión deja el erario público de cobrar la suma debida, no comete, en atención al fin

⁵² Cfr., en este sentido, RODRÍGUEZ DEVESA: *Derecho Penal Español*, pág. 941, para quien «estamos ante un *delito puro de omisión*. La acción se formula por partida doble, pero el común denominador consiste en no ingresar en el erario estatal o local una cantidad que se adeuda».

de la ley, el tipo del artículo 319, aun cuando pueda cumplir la letra del precepto»⁵³.

Frente a estas posiciones minoritarias, la mayor parte de la doctrina ha puesto de manifiesto la posibilidad de que la defraudación tributaria sea cometida a través de la omisión del cumplimiento de determinados deberes fiscales, y señaladamente a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias legalmente exigibles⁵⁴.

Lo que interesa destacar, sin embargo, es la trabajosa argumentación que ha debido emplear la citada doctrina para llegar a este resultado, precisamente por partir del presupuesto previo de la necesidad del engaño, de la *mise en scène*, de la asimilación de la defraudación tributaria a la estafa. Aceptado este presupuesto de la necesidad del engaño, de la puesta en acción de una conducta orientada a la inducción del error, lo que «implica por regla general cierta *positividad*» por parte del agente⁵⁵, para explicar que, no obstante, caben formas omisivas en este tipo de conducta, se hace necesario recurrir a la calificación de la falta de declaración como hecho concluyente determinante de una falsa interpretación de la realidad por la Administración⁵⁶.

Sin restar mérito a estos planteamientos, es necesario indicar que su aplicación a nuestro caso concreto suscita o puede suscitar perplejidades y, en todo caso, zonas de incertidumbre: ¿en qué supuestos asume la falta de declaración el carácter de hecho concluyente?, ¿hasta qué punto puede afirmarse, en cada caso concreto, la existencia de una relación de causalidad entre la falta de declaración y la ignorancia de la Administración? No se trata de preguntas retóricas. La escasa jurisprudencia producida por las Audiencias Territoriales en relación al artículo 319 (1977) ha puesto de manifiesto cómo precisamente la existencia de esas incertidumbres derivadas del requisito del «engaño» pueden conducir a la impunidad de conductas que sin duda el legislador quiso reprimir⁵⁷.

De acuerdo con el planteamiento que hemos propuesto en páginas anteriores de identificar la conducta defraudatoria con la vulneración de deberes fiscales de información, el concreto problema que planteamos en este apartado tiene, en cambio, una solución clara: la falta de declaración a la Hacienda Pública de hechos con relevancia tributaria, en orden a la existencia de una deuda de los elementos para su cuantificación o de los datos relativos al disfrute de un beneficio fiscal íntegro, sin más, el presupuesto de la defraudación tributaria siempre, naturalmente, que, además, se produzca la conducta causante directamente del perjuicio económico. De esa manera se eliminan

⁵³ Cfr. *El delito fiscal*, pág. 695. En el mismo sentido, QUINTERO OLIVARES: *El nuevo delito fiscal*, pág. 1318.

⁵⁴ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, págs. 716 y sigs.; BAJO FERNÁNDEZ: *Derecho Penal económico*, págs. 559 y sigs.; MARTÍNEZ PÉREZ: *El delito fiscal*, páginas 261 y sigs.

⁵⁵ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, pág. 710.

⁵⁶ Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO: *El nuevo delito fiscal*, págs. 716 y sigs., que argumenta a partir de las formulaciones teóricas sobre el planteamiento del problema en relación al tipo de la estafa. En el mismo sentido, MARTÍNEZ PÉREZ, con un apartado especial dedicado a la doctrina alemana sobre la estafa perpetrada a través de comportamiento omisivo.

⁵⁷ Vid. el supuesto citado en la anterior nota 44.

las incertidumbres propias del planteamiento que hemos criticado y se logra una protección penal que es la adecuada para el objeto que estamos considerando. Téngase en cuenta que la simple conducta omisiva, incluso sin acompañamiento de artificios o falsedades contables o documentales representa un riesgo evidente para una Administración que debe enfrentarse cada ejercicio con una impresionante cantidad de documentos por cada una de las figuras que integran el sistema tributario, debiendo recurrir a técnicas selectivas (muestreo, etc.) para su tratamiento, sobre todo en fase de inspección. De manera que el requerir en cada caso la prueba del engaño supondría dar aliento a los comportamientos omisivos con grave perjuicio para el funcionamiento de la Administración tributaria.