

CIRCULAR NUM. 2/1978

SOBRE PERSECUCIÓN DEL DELITO FISCAL

(Ley 50/1977, de 14 de noviembre)

EXCMOS. E ILTMOS. SRES.:

La Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, establece la represión penal del fraude tributario introduciendo el delito fiscal, como figura común de delincuencia, sujeta a las normas ordinarias sobre jurisdicción, competencia y procedimientos, si bien con peculiaridades que requieren consideración especial y hace necesario fijar criterios interpretativos para la unidad de acción del Ministerio Fiscal.

La nueva ordenación realiza en alguna parte la iniciativa de este Ministerio, que fue objeto de amplia exposición en la Memoria correspondiente al año 1972, páginas 304 a 328.

Se decía entonces que la tipificación de las transgresiones en materia tributaria, definidas a la sazón en el artículo 319 del Código Penal bajo la rúbrica "De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria", no podía ser "más pobre y desafortunada". Por extenso se razonaban las deficiencias técnicas y sistemáticas de aquel precepto, su ineficacia para la represión del fraude fiscal y, en definitiva, su inoperancia práctica, demostrada por una casi absoluta falta de aplicación. Se citaba como dato significativo que el Tribunal Supremo sólo se había pronunciado sobre la aplicación del referido artículo 319 en dos sentencias, ambas del siglo XIX (5 de febrero de 1898 y 16 de julio de 1899).

Ahora el artículo 35 de la Ley 50/1977 modifica la rúbrica del Capítulo VI del Título III del Libro II, sustituyéndola por la "Del delito fiscal" y da nueva redacción al único artículo que comprende ese Capítulo y que es el dicho 319. Los artículos 36 y 37 de la Ley que comentamos dictan reglas sobre jurisdicción, competencia y procedimiento.

I. *El tipo penal.*

Se dice en el nuevo texto "Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas".

El sujeto activo del delito será, pues, la persona que, según la Ley, resulte obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente, tal como definen ambas figuras los artículos 30 y siguientes de la Ley General Tributaria, e igualmente las personas obligadas al pago de tributos, arbitrios y tasas en favor de las Haciendas provinciales o municipales.

Por impuestos habrán de entenderse no sólo los tributos que fiscalmente reciben aquella denominación, sino cualquier exacción fiscal o parafiscal, como resulta del propio texto legal, que en el apartado dos se refiere genéricamente a "tributos" y no a "impuestos", con una dicción mucho más amplia.

Aclara la Ley, como es de rigor, los supuestos en que el deudor tributario sea una persona jurídica, determinando la física a la que deba imputarse el delito, que se presume en quienes ejerzan funciones de administración directiva, salvo que se demuestre su irresponsabilidad. Debe interesarse en tal evento cuál haya sido el autor material y muy especialmente determinar el directo inspirador de la infracción.

Para que la responsabilidad recaiga en el administrador —director, gerente, consejero delegado u otros que efectivamente ejercen ese papel— será menester que en el ámbito jurídico de la estructura de la empresa le esté conferido poder de decisión y lo haya ejercido expresamente para ordenar o cometer el fraude. Pero entiéndase en todo caso que si éste se acredita como evidente no deberá aceptarse, por el simple juego y la interdepen-

dencia de las atribuciones civiles y mercantiles que configuren la organización de la empresa, que la infracción carece de titular penal responsable, es decir, que se ha producido sola.

El hecho antijurídico de la evasión fiscal se contrae tanto a la elusión del pago del impuesto de modo directo como, indirectamente, mediante la obtención o disfrute ilícito de cualquier exención, desgravación, bonificación u otro beneficio fiscal en cuya virtud se hubiere reducido indebidamente la deuda tributaria. Pero tanto una como otra figura sólo son punibles cuando excedan de determinada cuantía y respondan a la utilización de determinados medios fraudulentos.

“Se entiende —dice el último inciso del apartado uno— que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.”

a) Falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad.

Desde luego, podrá consistir en cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental la verdadera situación o movimiento económico de la empresa simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal. Igualmente puede constituir un indicio que acucie el celo investigador la llevanza de la contabilidad al margen de las normas del Plan general cuando la empresa esté obligada a ello. Será, sin embargo, necesario que al sujeto le esté legalmente exigido llevar una contabilidad o que, sin obligación de llevarla, la utilice, exhiba o manifieste con propósito fraudulento. Lo que no podrá entenderse como circunstancia calificadora de fraude es la ausencia, en todo o en parte, de una contabilidad regular por quienes no tienen la obligación legal de llevarla.

b) Negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

En esta segunda hipótesis la imputación tendrá su apoyo en la presunción "iuris tantum" de malicia en la omisión u ocultación total o parcial de la base tributaria al concurrir con la desobediencia al mandato expreso del funcionario público competente para el ejercicio de las facultades de inspección fiscal poniendo trabas injustificadas o torpemente confusionarias a la labor inspectora.

Así, vendrá a constituir la conducta del contribuyente una actitud de resistencia análoga a la definida por el artículo 319 en su antigua redacción y, en este sentido, el tipo penal se constituye, entrando en juego esa presunción, en forma compleja, constituida por los siguientes elementos:

— Existencia de una actividad investigadora que haya establecido en principio, pero con suficientes motivos racionales, la omisión u ocultación determinante del fraude y su cuantía, o bien la ausencia de realidad en los hechos que hubieren fundado el beneficio fiscal.

— Existencia de un requerimiento concreto al deudor tributario para la manifestación o exhibición de los elementos de investigación del hecho que legalmente le sean exigibles.

— Desobediencia expresa o tácita, pero en todo caso notoria, del deudor tributario al anterior requerimiento.

No es necesario consignar que para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del impuesto o al disfrute ilícito del beneficio fiscal. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia tendrá sus consecuencias administrativas, pero carecerá de trascendencia penal. El delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso y no puede ser cometido por imprudencia.

Además, para que la infracción revista caracteres de

delito es menester que sobrepase determinados límites cuantitativos fijados por la Ley en cantidad igual o superior a los dos millones de pesetas.

La cuantía de la infracción no se determina por el total de la deuda tributaria. En primer lugar, porque no deberán computarse las sanciones fiscales, recargos por demora o en concepto de intereses. No obstante, sí lo serán los recargos que fueren procedentes y exigibles al liquidar originalmente la exacción.

Además no son acumulables las distintas cuantías defraudadas cuando corresponden a distintos tributos no periódicos, habiéndose de entender por tales aquellos que responden a hechos impositivos distintos cada uno de los cuales sea objeto de una propia y única liquidación. Los tributos periódicos, es decir, aquellos que responden al mismo hecho impositivo sí habrán de acumularse en tanto que correspondan a un mismo período impositivo.

II. *Jurisdicción y competencia.*

Conforme al artículo 36, "el conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria". Conforme a este pronunciamiento, el nuevo delito fiscal se somete exclusivamente a los Jueces y Tribunales ordinarios, sin contemplaciones a ninguna clase de fueros en favor de otras jurisdicciones.

La competencia territorial vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica imputada. Así resulta de la alusión al fuero del domicilio que contiene el artículo 37, párrafo 2 y que en tal sentido deja resueltas las difíciles cuestiones que pudiera plantear la determinación del lugar de comisión del delito.

El procedimiento aplicable, dada la naturaleza de las penas y la cuantía mínima de las sanciones pecuniarias que señala el artículo 35, párrafo 1, será el denominado procedimiento de urgencia, que regula el artículo 779 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

III. *El requisito de procedibilidad.*

Conforme al tenor de la Ley, estos delitos fiscales no son perseguibles de oficio ni pueden ser objeto de acción pública, pues dispone el artículo 37, apartado uno: “los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querella”.

Sin embargo, tampoco resulta que la acción penal haya de ser ejercida por la Administración, pues de los párrafos dos y tres de dicho artículo 37 se desprende que esa misión ha sido asignada al Ministerio Fiscal.

A tenor de las disposiciones de dichos párrafos dos y tres los requisitos son los siguientes:

Primero.—Procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y de la cuantía defraudada por cada concepto contributivo y en el cual se haya agotado la vía gubernativa.

Es muy de tener en cuenta que la Ley no contempla la posibilidad de que el acto administrativo haya sido impugnado judicialmente en vía contencioso-administrativa. El Fiscal deberá tener en cuenta esta posibilidad, que, en su caso, constituiría cuestión prejudicial, conforme a lo prevenido en el artículo 4.º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Segundo.—Decisión o acuerdo del Delegado de Hacienda previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, o bien, en las defraudaciones contra las Haciendas locales, acuerdo o decisión del Alcalde o del Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación, resolviendo poner en conocimiento del Ministerio Fiscal en ambos casos los hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal.

Tercero.—Formulación de querella por el Ministerio Fiscal, de acuerdo con las disposiciones de los artícu-

los 105 y 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si de la documentación remitida por el Delegado de Hacienda de la provincia o por la presidencia de la Diputación Provincial o por la Alcaldía correspondiente, resultan los datos necesarios que revelen suficientes indicios del delito fiscal y se acredite que se han cumplido todos los requisitos legalmente establecidos para su persecución.

Aunque las pruebas practicadas en el expediente administrativo y la resolución recaída no sean vinculantes para los Tribunales, constituyen la pieza fundamental de la instrucción una vez sean corroborados judicialmente los extremos de hecho que lo fundamenten.

Ejercitada la acción penal, la única acción acusadora será la del Ministerio Fiscal, que habrá de desplegar todo su celo para que la investigación sumarial sea eficaz en la determinación de los hechos imputados y de sus circunstancias.

Dios guarde a V. E. y a V. I. muchos años.

Madrid, 20 de abril de 1978.

Excmos. e Ilmos. Sres. Fiscales de las Audiencias Territoriales y Provinciales.