

CIRCULAR NUM. 1/1981

EN TORNO AL CARACTER PERIODICO DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE EMPRESAS A LOS EFECTOS DEL ARTICULO 319 DEL CODIGO PENAL

EXCMOS E ILTMOS. SRES.:

Con la promulgación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, se introdujo de modo expreso en nuestro ordenamiento jurídico el llamado "delito fiscal", definido en el artículo 319 del Código Penal. En un orden puramente objetivo, comete este delito "el que defrauda 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" De la estricta literalidad del precepto se desprende que es esencial para el nacimiento de la figura de delito la determinación del *quantum* de lo defraudado y a la hora de fijar la entidad de la infracción ejercerá una decisiva influencia la naturaleza del tributo. A estos efectos el apartado segundo del artículo 319 distingue entre tributos periódicos y tributos no periódicos.

— "En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación." En tales hipótesis es claro que no deben ser acumulables las distintas cuantías defraudadas correspondientes a distintos tributos no periódicos, habiéndose de entender por tales aquellos que res-

ponden a hechos imponibles distintos, cada uno de los cuales sea objeto de una propia y única liquidación.

— “Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.” La consecuencia es que los tributos periódicos o correspondientes a un mismo hecho impositivo, sí habrán de acumularse.

Hasta aquí el tema es pacífico y no ha ofrecido mayores dificultades interpretativas. Mas las Delegaciones de Hacienda, de conformidad con la obligación *ex lege* impuesta por el artículo 37, dos, de la Ley de 14-XI-1977, han comenzado a enviar expedientes al Ministerio Fiscal —compuestos por el procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y de la cuantía defraudada por cada concepto contributivo— para la iniciación del oportuno proceso penal a través de denuncia o querrela. El mayor número de expedientes remitidos lo han sido por presuntas defraudaciones del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas; y en el examen que de ellos ha de hacerse, para precisar si los hechos pueden integrarse en el tipo que describe el artículo 319, se ha planteado un problema que se proyecta sobre el elemento objetivo esencial de la cuantía de la defraudación, cual es el de si, a los efectos del delito fiscal, debe considerarse o no como tributo periódico el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

Los criterios mantenidos sobre su naturaleza de tributo periódico o tributo no periódico, han sido contrapuestos. De asignársele uno u otro carácter dependerá muchas veces la decisión de iniciar o no el proceso penal, pues sólo la posibilidad de la acumulación de las distintas cuantías defraudadas hará que se rebase la cifra de dos millones, *quantum* ineliminable para desenvolvernos en el área del delito fiscal. En efecto, si se interpreta el artículo 319 conforme a la tesis del tributo

periódico, la cuota defraudada, al referirse al período impositivo o al año natural, normalmente alcanzará la cifra exigida para que el hecho sea delito. Mientras que si se acepta el criterio del tributo no periódico, al tener que considerar cuantía defraudada la correspondiente a cada hecho imponible, y, más aún, a cada concepto por el que el hecho imponible es susceptible de liquidación, no es fácil que se alcance la cifra prevenida para que el hecho sea delito y no mera infracción tributaria.

En un plano teórico y en trances de determinar la naturaleza periódica o no del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, puede decirse que hay argumentos paralelos en favor de uno u otro sistema.

En favor de que nos hallamos ante un impuesto no periódico, podrían esgrimirse las siguientes razones:

— El hecho imponible no es el volumen de operaciones de una empresa ni su actividad comercial durante períodos determinados de tiempo, sino cada una de las operaciones de venta o entrega de mercancías mediante precio, ejecuciones de obras, arrendamientos, etc., descritos en el artículo 3.º de la norma reguladora (Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre).

— El impuesto no se devenga periódicamente, sino una vez realizada la correspondiente operación mercantil (art. 8).

— El impuesto se exigirá por cada operación sujeta a gravamen (art. 36).

Como el régimen legal de este impuesto presenta particularidades frente a otros tributos no periódicos, de ellas se extraen los argumentos que conducen a la tesis del impuesto periódico. Son éstos:

— Aunque el hecho imponible está constituido por cada operación sujeta a gravamen, estas operaciones deben realizarse, para quedar sujetas al impuesto, en el ejercicio de una actividad comercial caracterizada por

la nota de habitualidad (art. 1, 1.º, condición segunda), y ésta supone, evidentemente, una actividad que se desarrolla en el tiempo.

— Aunque el impuesto se exige por cada operación sujeta a gravamen, las declaraciones-liquidaciones se deben prestar periódicamente, dependiendo la periodicidad (trimestral, semestral, anual) del volumen total de ingresos (art. 38 del Reglamento de 23-XII-1971).

— A causa de la periodicidad de las declaraciones-liquidaciones, éstas contienen el volumen total de ingresos por cada grupo de operaciones —sujeto al mismo tipo impositivo— del que se obtiene la correspondiente cuota tributaria global, referida al total de operaciones realizado en el período correspondiente.

— Como consecuencia asimismo del carácter periódico de las declaraciones, la exacción y gestión tributarias se realizan también periódicamente.

La alternativa argumental de impuesto periódico —impuesto no periódico debe resolverse en favor de la periodicidad del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas—. Si, ciertamente, el artículo 35 de la Ley de 14-XI-1977 distingue entre impuestos periódicos y no periódicos, es también evidente que del tenor de la norma no se obtiene una clara línea diferencial entre los mismos que permita separarlos con nitidez en el ámbito del derecho tributario positivo. Por las consecuencias que la naturaleza del tributo proyecta en la formación de las estructuras punibles, es indispensable integrar ese espacio atendiendo a otros elementos interpretativos.

Es conocido que la nota de periodicidad puede referirse a una de estas dos circunstancias: bien a la actividad sobre la que se asienta el presupuesto de hecho del tributo o a la materialización de la obligación tributaria principal (el ingreso de las cuotas en el Tesoro Público).

1. Desde el primer punto de vista anotado, es preciso distinguir diversas categorías de tributos.

a) Los relativos a hechos imponibles o, más ampliamente, a situaciones que se producen aislada y esporádicamente, sin que sea previsible su repetición o, en todo caso, sin que formen parte de una actividad que *per se* exige la producción de una serie de actos homogéneos que se efectúan en masa: son éstos los tributos que gravan el tráfico patrimonial civil, como el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o las transmisiones por causa de muerte, Impuesto sobre sucesiones, etc.

b) Una segunda categoría es la de los tributos que, si bien se devengan por cada operación aislada en virtud de imperativo legal, contemplan y se refieren a una actividad que por sí misma exige una repetición de actos y una continuidad. Ejemplo relevante de estos tributos es el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, que, técnicamente, se ha calificado por la doctrina como impuesto sobre el volumen de ventas o sobre la cifra de negocios, lo que pone de relieve la artificiosidad del devengo legal de operación por operación.

c) Un tercer grupo está formado por los tributos cuyo devengo se realiza en unos plazos determinados y con una periodicidad establecida en la ley. Aparecen aquí fundamentalmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

Bajo estos puntos de vista, son tributos periódicos, a efectos del artículo 35 de la Ley de 14-XI-1977 y, por remisión, del artículo 319 del Código Penal, los incluidos en los apartados b) y c). Otra conclusión, aparte de producir una notoria desigualdad en la posibilidad de incriminar los ilícitos fiscales de naturaleza penal, llevaría a resultados inviables, pues la declaración legal del devengo "operación por operación", puede resultar inoperante cuando se trata de operaciones de tracto sucesivo.

2. La anterior conclusión se reafirma si acudimos al régimen de las declaraciones y consiguientes ingresos

de las cuotas tributarias en el Tesoro. Para los tributos del apartado *a*), considerados no periódicos, la obligación tributaria fundamental —la de declarar y, en su caso, ingresar— se impone para ser cumplida en un plazo determinado a partir de un evento concreto e instantáneo. Sin embargo, en los grupos *b*) y *c*) el régimen es diferente: la declaración y el ingreso que proceda se han de hacer repetidas y periódicas veces en un tiempo predeterminado, que, normalmente, suele ser trimestral, semestral o anual, englobando todos los flujos de rentas o de ingresos percibidos por el sujeto pasivo en tal período. Todos estos tributos son periódicos.

Obsérvese, además, que en ellos es en el momento en que falta el ingreso cuando se exterioriza la voluntad antijurídica del obligado y no cuando se produce el devengo, de tal forma que antes ni la Administración puede exigir cuota alguna en tanto no haya transcurrido el plazo para efectuarlo, previa la oportuna declaración, ni sería posible proceder contra aquél, dada la falta de conducta irregular.

El Impuesto General sobre Tráfico de Empresas debe calificarse de impuesto periódico y, conforme a lo establecido en el artículo 35, dos, de la Ley de 14-XI-1977, según el cual “el importe de lo defraudado se referirá al año natural”, será la suma defraudada en tal lapso de tiempo la que haya de considerarse, sin que deban contemplarse períodos de tiempo inferiores, aunque se trate de declaraciones semestrales o trimestrales, ni tampoco realizarse una imputación estimativa por virtud del mecanismo de la llamada elevación al año u otro análogo.

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

Madrid, 10 de julio de 1981.

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