

### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con carácter general la existencia y la realización de actuaciones contrarias a los intereses de la Hacienda Pública resulta tan antigua como la propia obligación de satisfacer exacciones al Erario Público. Cabe aludir, en cierta medida, a la existencia de una tendencia natural por parte del contribuyente a tratar de evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que todo ciudadano asume, por el simple hecho de serlo, ante la Hacienda Pública.

Resulta pues esencial entrar a legislar el fenómeno de la defraudación tributaria, máxime teniendo en cuenta el mandato contenido en el art. 31 de nuestra Constitución (CE), a través del cual resulta plasmado de forma precisa el cumplimiento del deber tributario referente a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que en ningún caso ha de tener un alcance confiscatorio. Existe así una obligación de tributar que recae sobre el conjunto de los ciudadanos, con plena sujeción a la normativa reguladora de nuestro sistema tributario y, en particular, con sujeción a las normas específicas de cada tributo.

Es precisamente la necesidad existente de preservar el cumplimiento del citado deber la que justifica el nacimiento y la aplicación del Derecho Tributario Sancionador, tanto en su vertiente penal como en su ámbito estrictamente administrativo, pudiendo aludir así a la existencia de una dualidad de regímenes, con una presencia de una serie de principios jurídicos básicos de carácter coincidente.

A priori, si se toma como base para definir a la conducta en el delito tributario como un concepto normativo de acción, cabría afirmar que éste se caracteriza por la "defraudación" de las expectativas que se esperaban del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, al margen de cuál pueda ser el ámbito de gobierno de que se trate.<sup>1</sup>

Como es sabido el art. 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) configura el delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco, habiéndose suscitado en torno a esta decisión legislativa intensas discusiones referentes a los diferentes elementos que integran esta figura penal. Se trata, no obstante, de un delito autónomo e independiente que no requiere de la concurrencia de los presupuestos del tipo genérico de la estafa de cara a su configuración, al tratarse de un delito que existe *per se*, no siendo necesaria la atribución de otros elementos al margen de los ya incardinados en el propio tipo.

¿Qué consideraciones cabe efectuar acerca de la actual configuración, interpretación y determinación del elemento subjetivo del injusto? De entrada se encarga de precisar el art. 10 del citado Código que son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley. Tiene lugar así (como, por otra parte, es tradición en nuestro sistema penal), la exigencia de un elemento subjetivo de culpabilidad necesario para que la conducta típica y antijurídica resulte penalmente reprochable. Dicha culpabilidad (ya sea dolosa o culposa, en sus distintas variantes y manifestaciones), contribuye a calificar la conducta del sujeto activo desde una perspectiva subjetiva amplia, ligada en numerosas ocasiones al ámbito íntimo

(\*) Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

<sup>1</sup> El verbo "defraudar" ha de ser entendido, además como aquel perjuicio patrimonial ocasionado mediante engaño.

del conocimiento así como al del deseo, y en el que la carga de la prueba que recae sobre el acusador adquiere, con frecuencia, un carácter diabólico.

La noción de defraudación puede ser analizada desde dos perspectivas. En primer lugar, desde un plano meramente objetivo la defraudación equivale a la causación de un perjuicio patrimonial realizado bajo una conducta contraria a la norma, no requiriendo de la concurrencia de un engaño, al quedar desvalorada la conducta en cuestión desde el instante en el que se configuran la totalidad de los elementos constitutivos del delito tributario, con independencia de cuál resulte ser el ánimo del sujeto. En cambio, desde una perspectiva subjetiva de cara a la apreciación de la defraudación se requeriría la coexistencia de un elemento intencional en la acción realizada.<sup>2</sup>

En líneas generales el tipo previsto en el citado art. 305 del Código Penal contiene, junto al elemento objetivo, consistente en la conducta comisiva u omisiva del sujeto pasivo tributario, un elemento subjetivo intencional en relación con el cual conviene tener presente sus características, su alcance y los eventuales mecanismos probatorios existentes de cara a su acreditación.

Desde nuestro punto de vista la incorporación del citado elemento intencional resulta fundamental, otorgándose además satisfacción al principio de legalidad. Téngase presente que si, de cara a la configuración del delito, se admitiese únicamente la existencia de un perjuicio patrimonial, ello nos conduciría a la conocida como "prisión por deudas", inadmisibles en un Estado Social y Democrático de Derecho como el nuestro. Se hace necesaria pues la coexistencia de elementos objetivos y subjetivos.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Véase a este respecto, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 12 de mayo de 1986.

<sup>3</sup> Ahora bien, a pesar de que el concepto de defraudación tributaria implica la concurrencia del elemento subjetivo del engaño, dicha exigencia típica no obliga a la consideración del delito tributario como una modalidad del tipo genérico

de estafa, ya que en ésta el engaño queda limitado por la idoneidad para inducir al error. En cambio en el delito fiscal la limitación tiene lugar en el instante en el que se concretan las modalidades de comisión.

Se trata, por otra parte, dada su condición de delito de naturaleza económica, de un delito de especial complejidad, máxime si se tiene en cuenta su concepción de tipo "en blanco" que requiere, de cara a su debida aplicación, una integración con la propia normativa tributaria. Dicha integración entre la norma penal y la tributaria exige, a la hora de entrar a determinar la debida confluencia del aspecto intelectual y el volitivo en el sujeto pasivo del delito (propios de la comisión dolosa), que el conocimiento y el deseo, el saber y el querer, se extiendan más allá de los límites materiales del tipo, adentrándose en el conjunto de la regulación tributaria que desarrolla el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE.

Dicha circunstancia, que no constituye sino una consecuencia necesaria de la propia configuración legal del injusto, suscita un conjunto de cuestiones jurídicas de interés relativas, por ejemplo, a la propia configuración actual del elemento subjetivo, a la admisibilidad de las diferentes formas de culpabilidad que puedan llegar a aparecer y a las dificultades existentes para su acreditación o a la extensión del reproche penal a los terceros intervinientes que, con diferentes grados de intensidad, participan directa o indirectamente en las conductas susceptibles de reproche penal.

Desde una perspectiva objetiva cabe entender el elemento intencional como la realización de una conducta idónea descrita por la norma. En este sentido la nota esencial de diferenciación existente frente al ámbito subjetivo reside en que, a pesar de desplegar el sujeto su conducta con la firme intención de defraudar a la Hacienda Pública, dicha conducta será atípica si en el ámbito objetivo no resulta idónea para incrementar el riesgo no permitido.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> En efecto, téngase presente que no todo comportamiento destinado a eludir o a obtener algún beneficio fiscal implica la existencia de un engaño

Ciertamente hemos de reconocer que nos hallamos en presencia de un tipo penal caracterizado por la existencia de una escasa percepción social de su carácter antijurídico. Incluso en ocasiones se ha llegado a plantear la procedencia de dotar a estas conductas de trascendencia penal, apuntándose que su represión podría quedar limitada a la esfera administrativa. Desde nuestro punto de vista la asunción de la citada línea interpretativa supondría, *de facto*, asumir un recorte claro y notorio en la dimensión que ha de otorgarse a la obligación contributiva derivada del deber tributario constitucionalmente impuesto. La perseguibilidad de esta clase de conductas antijurídicas se presenta, en nuestra opinión, como una actuación decisiva para garantizar la operatividad del sistema tributario como instrumento de redistribución de la riqueza. Ello requiere la plena implicación del conjunto de los agentes jurídicos en dicha tarea, asumiéndose la aplicación de la ley penal y del conjunto de consecuencias previstas en ella.<sup>5</sup>

Por otra parte resultan evidentes las dificultades probatorias que, en numerosas ocasiones, se suscitan a la hora de delimitar el elemento subjetivo del injusto. Téngase presente que la necesaria erradicación de esta clase de conducta suele conducir a los Tribunales a admitir como válidas técnicas probatorias inferenciales absolutamente necesarias y recurrentes en dichos casos, dada la gran variedad de argumentos de los que se sirven los sujetos pasivos tributarios así como sus cómplices o cooperadores con la finalidad de negar la

a los efectos previstos en el art. 305 del CP, siendo necesario entrar a valorar si dicha conducta es capaz de producir error en la Administración. Únicamente aquella conducta que desde una perspectiva objetiva ponga en entredicho la vigencia de la norma a través de la causación de un perjuicio patrimonial realizado mediante engaño que provoque error será constitutiva de delito. En este sentido la idoneidad del engaño deberá determinarse de acuerdo a criterios de imputación, siendo necesario tomar en consideración el fin de protección de la norma.

<sup>5</sup> No creemos, además, que la consabida indeterminación física del sujeto pasivo del delito (la Hacienda Pública) justifique un eventual relajamiento en la represión de esta clase de conductas.

intencionalidad de sus acciones. Es más, la comisión culposa no resulta admisible en este tipo penal, lo que facilita el desarrollo de diversas argucias argumentales.

A ello se ha de sumar, además, el hecho de que, en la actualidad, la inteligencia defraudatoria posibilita la realización de operaciones aparentemente lícitas pero con una intención elusoria que opera como motor del negocio jurídico y, por ende, de la planificación fiscal. Ciertamente la confluencia dentro del ámbito tributario de figuras tan próximas en el plano subjetivo como el fraude de ley, la simulación y el delito fiscal originan una cierta confusión en la figura del sujeto pasivo del tributo. E igualmente debe reconocerse la procedencia de llevar a cabo una revisión de la tipificación del injusto penal al objeto de que la diferencia existente entre el ámbito administrativo y el penal no recaiga exclusivamente en la cuantía defraudada. Ahora bien debe reconocerse que, en la mayoría de los casos, los asesores fiscales tratan de presentar como lícitas manifestaciones de una economía de opción. Y, sin lugar a dudas, no debe ser equivalente la realización de una planificación fiscal *a priori* que persigue la consecución de la mejor tributación entre las posibles (ajustándose a ella las características del negocio jurídico válido y eficaz), que una planificación *a posteriori* cuya finalidad no es otra que amortiguar los efectos derivados del negocio ya realizado al objeto de disminuir su procedente tributación.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Como es sabido la economía de opción únicamente puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Nos hallamos pues en presencia de un supuesto en relación con el cual resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas ellas igualmente legítimas. Por el contrario, en los supuestos de simulación y de fraude de ley (figuras ambas caracterizadas por la existencia de una cierta ilicitud), y de conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 15 de julio de 2002, "(...) Quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar. Así, en el caso de la simulación –aquí se trata de la relativa– se da un relevante componente de

Aquellas conductas de innegables dificultades probatorias, especialmente en lo que respecta a la determinación del elemento doloso, no pueden quedar amparadas en la complejidad de la norma sustantiva, en las complicadas construcciones jurídicas bajo las que aquéllas puedan ocultarse ni en el carácter gravoso de la carga probatoria que asume el perjudicado. Dichas conductas han de perseguirse con la misma convicción con la que se persigue al sujeto tributario que, por ejemplo, se ha quedado con determinadas cantidades en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o al contribuyente persona física que ha ocultado de manera burda una parte o la totalidad de sus rentas. Y, con carácter adicional, ha de ponerse un especial cuidado en la determinación de las responsabilidades en las que pudieran llegar a incurrir los asesores o los *extraneus* sin cuya imprescindible ayuda no podrían alcanzarse estructuras defraudatorias tan sofisticadas.

## II. LA INCIDENCIA DE LA CULPABILIDAD EN EL DELITO FISCAL

Podemos definir la culpabilidad como aquella esfera en la que se comprueba si el acto injusto cometido puede atribuirse a su autor en condiciones psíquicas de motividad normal. Así, mientras que en la antijuridicidad la esencia lo constituye la relación existente entre la acción realizada por el sujeto y la norma penal<sup>7</sup>, la

*ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley. El fraude de ley es una forma de 'ilícito atípico' (de 'cobertura') para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas".*

<sup>7</sup> Véase a este respecto HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., "Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 239, 1996, pág. 4, quien afirma que el delito de defraudación tributaria queda consumado cuando se inicia una investigación en vía administrativa o penal, instante éste a partir del cual ya no será posible practicar la oportuna regularización. En este mismo sentido se pronunció MARTÍNEZ HORNERO, F. J., "Delito fiscal y

culpabilidad obliga a analizar la relación existente entre el agente y su acción. Y, al objeto de que pueda hablarse de la existencia de una conducta penalmente reprochable, se requiere que en el agente concorra, bien la decisión libre, voluntaria y consciente de actuar (dolo), o bien una negligencia (culpa) suficientemente reprobable en atención a su gravedad o por las condiciones específicas que concurren en el propio actor y que exigen de él un especial cuidado en determinadas situaciones.

Tradicionalmente nuestro TS tiene declarado a través, entre otras, de su Sentencia de 2 de marzo

regularización tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 170, 1997, pág. 26, quien estima que la conducta elusiva no tiene lugar en el momento del vencimiento del período voluntario de pago del tributo de que se trate, sino cuando no existe posibilidad alguna de cumplimiento voluntario, ya sea tempestivo o extemporáneo, determinándose así un momento diferente de consumación de la defraudación y dando lugar por ello al surgimiento de una total exención de responsabilidad criminal en el caso de que se produzca el cumplimiento extemporáneo. En cambio otros autores han rechazado la posibilidad de que pueda hacerse depender la consumación de dicha figura delictiva de la iniciativa de un tercero (ya se trate de la propia Administración tributaria o del resto de poderes públicos). Véase en este sentido, entre otros, FENELLÓS PUIGCERVER, V., "El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal", *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1997, pág. 53. Incluso la propia Fiscalía General del Estado, mediante Consulta 4/1997, de 19 de febrero, afirmó a este respecto que "La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejará la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo, cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal, al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable". Ciertamente, y tal y como se encargó de precisar la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona mediante Sentencia de 23 de enero de 2001, la consumación del delito contra la Hacienda Pública dependerá en la práctica del tributo de que se trate; en efecto, como bien se precisó en el citado pronunciamiento judicial "(...) El tipo delictivo se entenderá realizado, en los tributos gestionados mediante el sistema de liquidación-declaración, en el momento en que concluya el período voluntario de presentación de la declaración y ésta no se hubiera presentado o, habiéndose presentado, los datos consignados en la misma fueran falsos o inexactos, mientras que en aquellas figuras impositivas que requieran una autoliquidación deberá atenderse al incumplimiento del plazo para presentar, de forma correcta, esta última".

de 1988 que el delito fiscal se configura como un delito doloso que excluye la modalidad culposa en su comisión. En opinión del Alto Tribunal se trata de un “típico delito de tendencia eminentemente dolosa”. En esta línea, tras la reforma operada en el Código Penal en 1995, y al hilo de la cuestión relativa a la forma de tipificar los delitos culposos, se encargó de precisar su art. 12 que las acciones u omisiones imprudentes únicamente resultan castigadas cuando expresamente lo disponga la ley. De este modo, y a resultas de la redacción contenida en el art. 305 del CP, desaparecieron todas aquellas dudas existentes acerca de la admisibilidad de las formas culposas de comisión, al señalarse que no resulta posible penar el delito fiscal imprudente.

¿Resulta admisible la comisión culposa del delito fiscal? ¿Resulta incompatible la exigibilidad de un específico ánimo de lucro como elemento subjetivo integrante del injusto con la admisión de la forma negligente como modalidad punible del tipo<sup>8</sup>? ¿Debe estimarse que aquellos delitos que, como sucede con el delito fiscal, resultan ser portadores de elementos subjetivos de lo injusto únicamente son punibles cuando se cometen dolosamente?

Como ya hemos tenido oportunidad de manifestar, tradicionalmente el TS ha afirmado

<sup>8</sup> Téngase presente a este respecto que, al objeto de poder determinar la existencia del ánimo de lucro, será necesario que el sujeto deba querer obtener un beneficio patrimonial como consecuencia directa de su acción, no teniendo dicho ánimo la condición de accesorio a la defraudación a la Hacienda Pública. El ánimo ha de ser interpretado como aquel motivo o intención que ha de tener el sujeto al realizar la defraudación tributaria. Por su parte el lucro representa el resultado económico querido por el sujeto. A tal efecto, si los elementos subjetivos del injusto determinan per se la existencia de un ánimo o intención, podrá suceder que, en determinados casos, coincidan tanto el lucro con la intención o el ánimo del sujeto de defraudar a la Hacienda Pública. Ahora bien, no parece que en todo caso deba estimarse la exigencia del elemento subjetivo del injusto del ánimo de lucro. Piénsese por ejemplo que, en el hipotético caso de que la conducta del sujeto no fuese encaminada a la obtención de una ventaja fiscal, a pesar de que la obtuviese, aquélla no podría tomarse como ánimo de lucro, no constando en consecuencia la exigencia típica del elemento subjetivo del injusto.

el carácter exclusivamente doloso de este tipo delictivo, reconociendo así su configuración como delito doloso<sup>9</sup>. Ahora bien, teniendo presente la sofisticación adquirida de un tiempo a esta parte por la delincuencia fiscal, ¿podría calificarse como una conducta prudente retomar la posible tipicidad de la modalidad culposa del delito? Pensemos, por ejemplo, en aquellas situaciones en las que la comisión del delito fiscal se encuentra cubierta por el “manto jurídico” de una supuesta planificación fiscal elaborada por el asesor de un sujeto pasivo del tributo, o bien por un tercero con intereses en la realización de la operación y con conocimientos en la materia.

Dada la citada situación el sujeto pasivo podrá alegar, con bastante probabilidad, el absoluto desconocimiento del sistema de tributación empleado, en cuya determinación no ha intervenido. Por su parte el asesor o tercero podría invocar su absoluta convicción de estar aplicando debidamente la normativa tributaria y de haber escogido el sistema de tributación que, dentro de su leal saber y entender, estimó como legalmente adecuado.

¿Cabrá estimar en dicho caso que nos hallamos en presencia de un supuesto de negligencia profesional? ¿Debe ser objeto de castigo dicha negligencia, al igual que sucede en otros ámbitos profesionales? A priori, si calificamos el delito fiscal como un tipo especial imputable únicamente al sujeto pasivo tributario podría concluirse afirmando la ineficacia práctica del planteamiento anterior, ya que la falta de culpabilidad del obligado tributario (al que nunca se le podría achacar una actuación imprudente, más allá de la de confiar en su asesor) parece impedir la perseguibilidad de la responsabilidad penal de este último.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, la cuestión planteada sí que adquiere trascendencia, no ya sólo en relación con el error entendido como causa excluyente de la

<sup>9</sup> Véase en este sentido, por ejemplo, la Sentencia del TS de 10 de noviembre de 1993.

culpabilidad, sino también a la luz de determinados pronunciamientos del TS que significaron la apertura de nuevas vías de incriminación sobre la figura del tercero socio o experto en planificaciones más o menos dudosas<sup>10</sup>. Y todo ello al margen de las situaciones conflictivas que puedan llegar a originarse a la luz de la ausencia de la modalidad típica culposa, especialmente en aquellos casos en los que interviene el llamado “cooperador imprescindible”.

### III. LA CONSIDERACIÓN DEL DELITO FISCAL COMO DELITO DOLOSO

Como es sabido comúnmente se afirma que actúa dolosamente aquel que sabe lo que quiere y quiere hacerlo. De este modo el dolo queda integrado por la presencia de dos componentes: el saber (elemento intelectual o cognoscitivo) y el querer (elemento volitivo). Únicamente la concurrencia de ambos elementos en el sujeto activo del delito y en el instante de desplegar el desarrollo de la actividad delictual determina la plena culpabilidad del mismo.

Con carácter general el tipo se halla integrado por la concurrencia de diferentes elementos objetivos, siendo preciso concretar a cuáles de ellos ha de extenderse o referirse el saber exigido al efecto. Ninguna duda suscita el hecho de que aquel sujeto activo que actúa dolosamente debe tener conciencia de los hechos que resulten pertinentes a su acción (ya sean éstos presentes o futuros), así como de la significación del acto que realiza, conociendo tanto los elementos valorativos singulares que integran el tipo como la significación antijurídica de la total acción realizada. Ahora bien adviértase que, cuando se exige que el elemento intencional se extienda a los hechos relativos a la acción ha de excluirse el conocimiento de aquellas circunstancias personales que fundamentan la imputabilidad del agente, así como las condiciones objetivas de penalidad.

Dicho conocimiento no tiene por qué ser exacto y técnicamente riguroso. De hecho, es suficiente con que el sujeto sea consciente de que aquella conducta que realiza queda encuadrada en el ámbito de lo ilícito, sin que dicho conocimiento deba abarcar a todas y cada una de las disposiciones específicas que pueden llegar a verse vulneradas con motivo de la realización de dicha conducta. Sin lugar a dudas, es ésta una cuestión de especial relevancia tratándose de la extensión del conocimiento del delincuente al carácter antijurídico de aquello que hace. Y es que ha de quedar claro que es suficiente con la valoración que se realiza “en la esfera de un profano”. En otras palabras, basta con intuir que lo que se hace no está bien y se encuentra prohibido.

Sin lugar a dudas, el delito fiscal es un delito doloso. Ahora bien, ¿Qué extensión ha de pedirse al conocimiento y al deseo que debe proyectar el sujeto tributario? Como es lógico, la respuesta que pueda otorgarse a la citada cuestión se encuentra condicionada por el planteamiento que se adopte en relación con la concepción del elemento objetivo. Y, a tal efecto, adquiere una especial trascendencia la presencia del verbo “defraudar” en la actual redacción del art. 305 del Código Penal.

Al amparo de una primera línea de interpretación por “defraudar” podría entenderse, exclusivamente, causar un perjuicio patrimonial, radicando el dolo en el conocimiento de los deberes tributarios (tanto el deber de ingreso como el conjunto de deberes formales conectados con aquél) cuyo incumplimiento consciente daría lugar a la defraudación a la Hacienda Pública. De acuerdo con esta primera posibilidad sería suficiente con que el sujeto, a sabiendas de que debe tributar, no lo hiciese, agotándose ahí el dolo exigible al mismo.

No obstante, una segunda alternativa sería aquella consistente en adoptar la llamada “teoría del engaño”, en virtud de la cual la incorporación al tipo penal del verbo “defraudar” (al cual, en todo caso, se ha de otorgar un contenido jurídico-penal autónomo) supone la integración en la conducta

<sup>10</sup> En esta línea cabe citar, por ejemplo, la Sentencia del Alto Tribunal de 30 de abril de 2003.

de un dolo específico, esto es, de un ánimo defraudatorio concreto como es el conocimiento y la voluntad de estar engañando al sujeto pasivo del ilícito penal que, en el presente caso, lo es la Hacienda Pública. Adviértase que, dentro de esta segunda línea interpretativa, habría que entrar a analizar si la intención defraudatoria constituye un elemento subjetivo específico, duplicándose así el elemento doloso exigible o si, por el contrario, se trata de un elemento integrado dentro del dolo genérico del tipo.<sup>11</sup>

Por otro lado, a la hora de analizar la cuestión relativa a la extensión exigible al dolo habrá que tener presente, debido a su especial relevancia sustantiva y procesal, la cada vez mayor sofisticación de los sistemas y de las conductas defraudatorias complica, en el seno del proceso penal, la prueba de la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, especialmente si se exige la concurrencia de una especial motivación íntima de defraudar, engañar y perjudicar al Erario Público.

¿Resulta pues exigible la concurrencia de un dolo específico? Así lo reconoció el TS, por ejemplo, en su Sentencia de 27 de diciembre de 1990, al aludir a *“la exigencia de un dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta estaba causando un*

*perjuicio al Erario Público”*. En esta misma línea se sitúan, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 20 de mayo de 1996, 9 de marzo de 1993 y 3 de diciembre de 1991.<sup>12</sup>

A *priori* cabría la posibilidad de afirmar que el elemento subjetivo del delito fiscal consiste en que la acción u omisión del autor tenga como finalidad el fraude tributario, es decir, reducir o eliminar la cuota que deba abonar, o bien obtener o aumentar devoluciones o beneficios fiscales. Dicha finalidad podrá ser plenamente querida o simplemente aceptada como consecuencia probable del desarrollo de la acción u omisión, pudiendo ir además acompañada de ánimo de lucro propio o de otros objetivos mediatos.

Ahora bien, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 10 de noviembre de 1993, de cara a la apreciación del elemento subjetivo del tipo de injusto del delito fiscal no se requiere la concurrencia de un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que basta la presencia de un dolo de defraudar. En otras palabras, no debe exigirse un especial elemento subjetivo del injusto, representando el ánimo de defraudar un elemento genérico y propio del dolo, si bien el mismo abarcará, en principio, tanto los elementos objetivos del tipo como el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento da lugar al surgimiento de la infracción.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> De hecho, en relación con la cuestión relativa al alcance del dolo cabría efectuar una diferenciación entre los siguientes criterios: en primer lugar, la consideración de la concurrencia del engaño como necesaria (se estime o no que dicho engaño debe ser análogo al exigido en el delito de la estafa); en segundo término, la consideración como necesaria de la concurrencia de un artificio o mecanismo engañoso que, sin embargo, no adquiriría la entidad de los elementos exigidos a la estafa; y finalmente, la calificación exclusivamente como necesario del incumplimiento consciente de los deberes tributarios, al estimarse que el engaño ha sido excluido por el legislador de manera que, de haberlo exigido, figuraría en la descripción del tipo como en el delito de estafa, residiendo así la esencia del dolo en el conocimiento de la existencia del deber genérico de ingreso y del incumplimiento de las obligaciones tributarias, debiendo abarcar aquél exclusivamente la conciencia y la voluntad de incumplir la obligación de ingreso de una deuda tributaria lo que llevaría implícita la vulneración de la norma tributaria que exige la declaración y el ingreso no efectuado.

<sup>12</sup> Por su parte la Audiencia Provincial de Barcelona afirmó en sus Sentencias de 2 de junio de 1998 y de 7 de junio de 1995, refiriéndose a la concurrencia de este dolo específico en el tipo penal, que *“Su elemento subjetivo está constituido, de un lado, genéricamente, por el ánimo de lucro, pero, específicamente, por la consciencia y voluntad de defraudar, perjudicar con ello al Erario público, eludiendo el pago del impuesto de que se sabe el sujeto deudor”*. Se estima así que el elemento subjetivo no concurre en aquellos supuestos caracterizados por la existencia de un mero incumplimiento de los deberes fiscales que sí que podrían dar lugar a sanciones en el orden administrativo, sin que ello implique la existencia de un ánimo defraudatorio específico predicable, no ya sólo de una manipulación de las bases tributarias, sino también de la simple ocultación.

<sup>13</sup> Añadió asimismo el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que *“(…) No puede llegarse a una*

En este sentido cabría estimar que la presencia de dicho elemento subjetivo únicamente podría mantenerse en el supuesto de que la misma consistiese simplemente en un ánimo de lucro, tal y como de manera explícita o implícita se requiere en relación con determinados delitos patrimoniales. Sin embargo, en el caso específico del delito de defraudación tributaria lo que sucede es que dicho ánimo queda ya comprendido dentro del dolo, no comportando la práctica de restricción alguna para la aplicación de la figura del delito. En cierta medida podría afirmarse que toda acción contraria a la verdad y realizada en perjuicio de la Hacienda Pública representa una defraudación contraria a ésta, traducándose dicho perjuicio en la obtención de una ventaja o de un beneficio económico para el agente que le significa un lucro.

*aplicación del art. 15.bis que suponga el renacimiento de una responsabilidad objetiva, contraria al principio de culpabilidad enseñoreado en el art. 1 CP incompatible, en suma, con un modelo de Derecho Penal sujeto a los principios que imperan en un Estado Social y democrático de Derecho".* Por su parte en su Sentencia de 5 de marzo de 2003 precisó el TS que no basta a este respecto con la contradicción del Derecho. Para que una concreta acción pueda ser calificada como delictiva se precisa algo más que permita diferenciar las meras ilegalidades administrativas y las conductas constitutivas de infracción penal. No es suficiente con una aparente irregularidad fiscal, aun cuando pudiese tener trascendencia penal para, sin llegar a determinar el importe de la cantidad eludida en el momento del pago, iniciar un proceso penal por la supuesta comisión del delito fiscal. La contradicción entre la imputación de una determinada conducta (la cual podrá presentar aspectos de infracción tributaria) pero que, en atención a su importe, podría constituir un delito fiscal, exige siempre la concurrencia de un plus, al menos en la fase administrativa, al objeto de poder acreditar la culpabilidad del deudor tributario, la cual en ningún caso puede presumirse. Queda claro, en consecuencia, que la llamada *noticia criminis* que ha de aportar la Administración tributaria al orden penal no puede en ningún caso fundamentarse en meras especulaciones o presunciones, sin tan siquiera llegar a determinar el importe de la cantidad económica dejada de ingresar, en el supuesto de que se pretenda aportar elementos suficientes para iniciar la investigación penal por delito fiscal. Tal y como precisó el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2002, cuando la resolución adoptada, desde un punto de vista objetivo, no resulta cubierta por ninguna interpretación de la ley basada en cánones interpretativos admitidos, carece de virtualidad jurídica la remisión al orden penal de una supuesta infracción tributaria, la cual adolecería de relevancia penal, al menos por la falta de motivación en la acreditación indiciaria de la racionalidad criminal en la actuación del obligado tributario.

¿Resulta admisible la construcción del presente tipo penal sobre la exigencia de que concurra un doble elemento intencional, a saber, un primer elemento genérico susceptible de ser integrado en cada caso con las peculiares características de cada delito y un segundo elemento de carácter específico consistente en la decisión y el deseo de defraudar a la Hacienda Pública? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Piénsese que, una vez excluida la comisión culposa, y admitiendo que la estructura objetiva del ilícito consiste en defraudar a través de alguna de las conductas que establece el art. 305 del Código Penal, el anteriormente denominado "dolo genérico" aplicado a aquéllas ha de comprender necesariamente la intención y el deseo de lograr la consecución de dicho resultado defraudatorio.<sup>14</sup>

Por otra parte, en el supuesto de que se estimase como suficiente la existencia de un conocimiento, a un nivel básico, de la existencia de la obligación de tributar en relación con un determinado hecho imponible (siendo por tanto suficiente con que el sujeto activo del delito tenga conciencia y voluntad de no pagar o no pagar lo que debe, conociendo que existe dicha obligación), así como de los deberes formales principales y accesorios que han de cumplirse con la finalidad de hacer efectiva dicha tributación se estaría renunciando, no ya sólo a la exigencia de un dolo peculiar y específico (el ánimo de defraudar) no subsumido en el dolo genérico del delito fiscal sino que, además, se estaría interpretando este último excluyendo la necesidad de acreditar esa expresa intención defraudatoria y de perjudicar a la Hacienda Pública en beneficio propio.

<sup>14</sup> En efecto, la conducta del sujeto pasivo tributario queda motivada por el hecho de pagar menos impuestos de lo que se debería, originando dicha actuación un lucro propio y, simultáneamente, un perjuicio a la Hacienda Pública. Así, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que el obligado a retener dejar de ingresar lo retenido está obteniendo un lucro, causando además un perjuicio doble, tanto a quien en última instancia ha pagado dichas cantidades pensando que las mismas iban a destinarse a la Hacienda Pública como a esta última.

Así las cosas el dolo quedaría acreditado únicamente con la constatación suficiente de la voluntad del sujeto de no ingresar o ingresar menos conociendo que debería tributar o ingresar, así como de los aspectos esenciales de dicha voluntad, estimándose a tal efecto que el interés del sujeto por defraudar resulta intrínseco al tipo, afirmando que sólo para defraudar se comete delito fiscal.

Cuando el art. 305 del Código Penal comienza afirmando que *“El que por acción u omisión defraude (...) eludiendo el pago de tributos (...)”* se está poniendo de manifiesto que la propia acción del sujeto en sentido amplio consiste en defraudar, sin perjuicio de las distintas modalidades que actúen de vehículo de dicha defraudación, así como del hecho de que la misma implique necesariamente un lucro propio y un quebranto patrimonial para la Hacienda Pública. Porque, a diferencia de lo que sucede en otros tipos delictivos de ámbito económico en los que la certeza que tiene el sujeto pasivo al actuar del perjuicio económico que va a causar al sujeto pasivo puede resultar más discutible, en el caso concreto del delito fiscal es más difícil asumir que una concreta actuación tributaria ilícita con relevancia penal no tenga una finalidad defraudatoria, debiendo exigirse más bien una actitud dolosa que va más allá del conocimiento de aquello que se está defraudando.

Ciertamente, al amparo de esta interpretación restrictiva otorgada a la extensión íntima del elemento subjetivo del injusto resulta favorecido el desarrollo de la actividad probatoria en la vía penal. Por otra parte se ha de aludir a la existencia, de un tiempo a esta parte, de importantes esfuerzos de modernización acometidos por la Administración tributaria, a resultas de los cuales aquélla pone a disposición del conjunto de los contribuyentes una serie de mecanismos destinados a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Dentro de este conjunto de mecanismos a que nos referimos se sitúa, por ejemplo, la posibilidad de evacuar consultas tributarias con la finalidad de aclarar aspectos concretos de la normativa tributaria.

Pues bien, en tanto en cuanto cada día se hace más difícil alegar el desconocimiento de la obligación tributaria, así como sus consecuencias y los aspectos formales derivados de la misma, parece razonable estimar que la tendencia pro futuro ha de ser limitar la exigencia probatoria en relación con el elemento subjetivo a la acreditación de que el sujeto pasivo del tributo de que se trate conoce la existencia del hecho imponible y de su trascendencia tributaria, sin que sea necesario acreditar que conoce los aspectos puramente formales derivados de la realización de la citada obligación.

Dicho criterio resultaría, además, coherente con la admisibilidad de la culpabilidad dolosa en aquellos supuestos de comisión por omisión (caso, por ejemplo, de la no presentación de la declaración tributaria). Y es que, tal y como tiene declarado el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de diciembre de 1990, 2 de marzo de 1988 y 29 de junio de 1985, dentro del verbo “defraudar”, y a través de la realización de una conducta elusiva, se incluyen actuaciones tales como la omisión de declaración, esto es, no incluir dentro de la declaración la totalidad de los ingresos producidos en el período impositivo.

Mediante Sentencia de 20 de enero de 2006 el TS, al hilo de la vinculación existente entre el origen del delito fiscal y el delito de estafa, señaló que el concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. De conformidad con lo manifestado por el Alto Tribunal *“(...) La estafa es una forma de defraudación e históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia de esta Sala ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal este concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones*

*incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal”.*

Lo que se persigue en estos supuestos no es sino el incumplimiento de la obligación de tributar, partiéndose casi de la imposibilidad de desconocer su existencia, al derivarse aquélla de la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Ahora bien en todo caso sólo es exigible el conocimiento somero de la obligación tributaria genérica. En este sentido ya en su día precisó el TS a través de su Sentencia de 31 de octubre de 1992 que “(...) Para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y, por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar, pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión –inveraz- de no existir hecho imponible”.

¿Y hasta dónde debe abarcar el dolo en el delito fiscal? ¿Cuáles son los distintos elementos objetivos del tipo a los que ha de extenderse el conocimiento y el deseo del sujeto activo del ilícito penal? Con carácter general el sujeto pasivo tributario ha de conocer, no ya sólo que existe el hecho imponible, sino también las principales circunstancias de hecho asociadas al mismo susceptibles de adquirir relevancia jurídico-tributaria. En otras palabras, debe conocer que dichos hechos constituyen el hecho imponible tributario, no siendo por el contrario exigible que el sujeto alcance a conocer exactamente el tributo devengado, con independencia de que pueda llegar a “intuir” la trascendencia tributaria del hecho en cuestión. Con carácter adicional, ha de ser consciente de que no se ha realizado la declaración o, en su caso, del carácter incompleto de la misma.

¿Resulta exigible que el sujeto conozca y asuma el importe de la cuantía defraudada, adquiriendo así un conocimiento pleno de la producción del resultado típico y de que el fraude supera la cifra típica fijada al efecto (en la actualidad 120.000 euros)? Desde nuestro punto de vista la respuesta que se otorgue a la citada cuestión estará condicionada por la naturaleza jurídico-penal que se atribuya a la cifra fijada en el art. 305 del Código Penal y, por ende, a la cuantía defraudada.

A priori dicha cuantía podría ser considerada como un elemento integrante del tipo, en cuyo caso habría de quedar abarcada por el conocimiento y deseo del sujeto para la completa concurrencia del elemento doloso. Ahora bien también cabría la posibilidad de que dicha cuantía fuese calificada como una condición objetiva de punibilidad, en cuyo caso no sería necesario.

Desde nuestro punto de vista esta segunda alternativa parece más acertada, siendo además más coherente con el origen último de la citada cifra fronteriza. Y ello debido, no ya sólo a la exclusión de la comisión culposa, sino también al hecho de que la fijación del importe responde, casi en exclusiva, a razones de política criminal que adolecen de un mayor fundamento jurídico. En todo caso insistimos en que se trata de una decisión discrecional del legislador, no afectando su modificación al resto de la estructura del tipo y a sus elementos esenciales.

De cualquier manera estimamos que urge una reforma en profundidad del sistema de tipicidad previsto para el delito fiscal, así como una revisión de la cifra establecida, cada vez más alcanzable (especialmente para las personas jurídicas) y de la que, desde una perspectiva objetiva, quedan fuera conductas objetivamente graves pero de escasa cuantía.

#### **IV. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS MODALIDADES QUE PUEDE REVESTIR EL DOLO**

Tradicionalmente se ha venido diferenciando a este respecto entre el dolo directo y el llamado

dolo eventual. Mientras el primero de ellos comprende aquellos casos en los que el resultado ha sido perseguido de manera intencional por el sujeto, constituyendo un dolo inmediato respecto a la producción del resultado o de primer grado (adquiriendo igualmente la consideración de dolo directo, si bien de segundo grado o "mediato" aquel en el que el sujeto asume que a su acción van unidos resultados inevitables que en sí mismos no constituyen el fin o resultado último que aquel persigue), el denominado "dolo eventual" engloba aquellos otros supuestos en los que el sujeto asume la probabilidad más bien cierta pero no segura de que con su acción se produzcan determinados resultados que no busca, si bien los acepta en el hipotético caso de que llegaran a producirse.

Pues bien, siendo aplicada dicha diferenciación al ámbito del delito fiscal, de exclusiva comisión dolosa según hemos tenido ocasión de manifestar, habría que hablar de la existencia de dolo eventual en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo tributario desplegara la conducta defraudatoria movido por una finalidad distinta a la elusoria, si bien asumiendo como probable el fraude fiscal que comete para ello. Pensemos, por ejemplo, en aquella actuación fraudulenta que persigue como objetivo principal el fraude de acreedores o de un tercer acreedor.

Ciertamente se trata de una posibilidad que fue expresamente admitida por el TS, entre otras, en su Sentencia de 10 de noviembre de 1993, al afirmar que "(...) *El delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual, dado que el elemento 'defraudación' excluye la punibilidad de la comisión imprudente*"<sup>16</sup>. Estimaba así el

Alto Tribunal que, de cara a la apreciación del elemento subjetivo del tipo del injusto del delito fiscal, no se precisa la concurrencia de un particular ánimo defraudatorio distinto del dolo o equiparable con carácter exclusivo a un dolo intencional, sino que basta la presencia de un dolo de defraudar, del que en absoluto es excluyente la modalidad dolosa-eventual, siendo suficiente con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarán una actividad defraudatoria y de que la asunción por parte del sujeto pasivo de dicha probabilidad no constituye, en definitiva, una especial intención de defraudar. Para considerar concurrente el dolo del art. 305 del Código Penal basta con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal.<sup>17</sup>

Con carácter general los tribunales de justicia han venido admitiendo esta modalidad dolosa como suficiente de cara a castigar la conducta de los sujetos intervinientes en el delito, admitiéndose así la concurrencia del dolo eventual en tanto en cuanto se acepta, por parte de quien persevera en la realización de actividades de fraude, un resultado fácilmente representable como probable, como es el de que el perjuicio para la Hacienda Pública sea superior al prevenido en el tipo para calificar el delito.

Desde nuestro punto de vista, tratándose de delito de defraudación tributaria la diferenciación existente entre el dolo directo y el eventual no resulta tan evidente como, *a priori*, pudiera

<sup>16</sup> Véase igualmente a este respecto la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 20 de septiembre de 2002, en la que se afirma además que la defraudación tributaria se lleva a cabo a través de un incumplimiento material de una obligación tributaria. De este modo el simple incumplimiento formal, sumado al conocimiento de la existencia de la obligación de abonar el tributo correspondiente en relación con el hecho generador de que se trate sería suficiente para imputar el delito de defraudación tributaria. Y ello sin perjuicio de que deba concurrir el conocimiento exigido para la acreditación del dolo. El obligado tributario ha de conocer que debe pagar

a la Hacienda Pública exigiéndose que, a pesar de ello, no lo quiera hacer, aun sabiendo de la existencia de dicha obligación. El obligado tributario debe tener conocimiento de la existencia del hecho imponible, así como de aquellas circunstancias de hecho que puedan adquirir relevancia tributaria.

<sup>17</sup> En definitiva, aun reconociendo que el dolo eventual resulta admisible en esta clase de delitos, lo que no resulta posible es su flexibilización y relativización hasta situar los parámetros del elemento intelectual en espacios donde prevalece la mera especulación acerca de una mínima dosis de certeza acerca del conocimiento de los elementos objetivos integrantes del tipo penal.

pensarse. Y ello debido a que resulta difícil imaginar un supuesto concreto en el que el sujeto pasivo tributario despliegue los actos necesarios para defraudar con una intención diferente a ésta, asumiendo que en dicha actuación pueda darse un supuesto de defraudación tributaria. Piénsese que la tributación se ajusta siempre al negocio jurídico real y lícito perfeccionado, al margen de cuál haya podido ser la finalidad que haya movido a los intervinientes en el mismo. De hecho, la gran mayoría de supuestos en los que se ha pretendido ver la concurrencia de un dolo eventual escondían, en realidad, un verdadero dolo directo mediato o de segundo grado en el que, cuanto menos, el sujeto conoce con absoluta certeza que se va a producir el fraude, siendo además casi siempre dicha circunstancia la que motiva su forma de actuar.

Así las cosas no parece que pueda hablarse de la existencia de una "probabilidad" de que, a resultas de la realización de un determinado comportamiento, pueda provocarse como segunda consecuencia un fraude fiscal. La defraudación tributaria, ya sea comisiva u omisiva, suele exigir el desarrollo de una determinada planificación, así como la determinación y el cumplimiento de un conjunto de requisitos formales que vienen a excluir dicha "probabilidad", convirtiendo ésta en una "certeza", sin perjuicio de la existencia de otros motivos que puedan justificar la conducta del sujeto pasivo tributario.

Ciertamente el llamado dolo eventual podría tener una mayor presencia en las intervenciones de terceros *extraneus* entendidos éstos como cooperadores necesarios en el desarrollo de las conductas defraudatorias. En dicho caso la intervención podría estar motivada por la presencia de una finalidad primaria distinta al fraude fiscal. No obstante, aun conociendo que pueda darse dicho fraude, se colabora con la realización de un conjunto de actos necesarios a su consecución, dejándose en manos del actor-sujeto pasivo tributario la culminación de la actuación fraudulenta, no teniéndose en

consecuencia la certeza absoluta de la misma<sup>18</sup>. Por nuestra parte estimamos que el encaje de dicha figura resulta complicado, pudiendo reconducirse la mayoría de supuestos al propio dolo directo, ya sea éste mediato o inmediato.

¿Cabría la posibilidad de que la presencia del dolo pueda concurrir en terceros intervinientes en la comisión del delito fiscal? ¿Ha de concurrir necesariamente el elemento subjetivo en el tercero que coopera con actos imprescindibles o no a la realización y consumación del fraude fiscal? Tradicionalmente nuestro TS ha venido admitiendo a través, entre otras, de su Sentencia de 22 de febrero de 1989 que el *extraneus*, esto es, quien en el presente delito especial no tiene la condición exigida en el tipo del delito para ser sujeto activo del mismo, pueda participar en la comisión de dicho delito especial del que el autor en sentido estricto es otro, ya sea a título de inductor o de cooperador necesario, siendo preciso para que pueda tener visos de realidad alguna forma de participación en tal delito que se hayan declarado probadas acciones y omisiones del *extraneus* susceptibles de contribuir a la consumación de aquél.

Puede llegar a suceder sin embargo que el tercero únicamente intervenga a través de la realización de algún acto material necesario para lograr el fraude o simplemente que lo facilite a través, por ejemplo, del otorgamiento de una escritura o de su actuación como testafiero. E igualmente cabría la posibilidad de que el tercero tuviese una intervención mucho más activa, actuando desde el principio y origen de la planificación de la operación defraudatoria y asumiendo, en cierta medida, la dirección de la operación.

En este sentido se ha de reconocer que una de las principales razones que motivan el elevado

<sup>18</sup> Así sucedería, por ejemplo, tratándose de aquel supuesto en el que la imputación delictiva del sujeto viniese motivada por su intervención en la firma de la escritura de la entidad vendedora, actuándose en calidad de mero testafiero, teniendo que conocer o, al menos, que sospechar que se estaba preparando un posible fraude a la Hacienda Pública por parte de dicha entidad y cobrándose además por su participación.

grado de sofisticación que, de un tiempo a esta parte, han alcanzado las defraudaciones tributarias no es otra que la intervención de los asesores tributarios que, lejos de diseñar una adecuada planificación fiscal que mejore la tributación del cliente, articulan mecanismos caracterizados por la existencia de una clara intención defraudatoria, en relación con los cuales el cliente se limita únicamente a la prestación de su conformidad, consciente del fraude que le proponen.

Y el hecho de que, a pesar de que se trata de un fraude que en la mayoría de supuestos resulta consentido, se alegue la existencia de un desconocimiento por parte del contribuyente trasladándose la totalidad de la culpa al asesor plantea numerosas situaciones conflictivas de cara a lograr la imposición de una condena, máxime si se tiene en cuenta el carácter de delito especial que presenta el delito fiscal, y que impide la condena del tercero cuando el sujeto pasivo tributario no constituye el culpable.<sup>19</sup>

Como regla general nuestra jurisprudencia viene exigiendo en el tercero la concurrencia de un doble dolo, a saber, de una parte el llamado "dolo de participar", esto es, que se tenga plena conciencia de la propia participación y se quiera hacer; y, de otra, un dolo referido a la comisión por el autor principal de un delito de defraudación tributaria, debiendo concurrir de ambos indicios materiales.

Así, por ejemplo, señaló el TS en su Sentencia de 15 de julio de 2002 que el esfuerzo probatorio ha de dirigirse a la acreditación de ambas actitudes dolosas. La falta de elementos suficientes de convicción respecto de alguna de ellas ha de provocar la absolución del tercer interviniente. Y ello al margen de las dificultades propias que puedan llegar a plantearse al objeto de lograr la

<sup>19</sup> Lo que se persigue evitar es que, habiéndose invocado por parte del contribuyente su absoluto desconocimiento del carácter fraudulento de la operación, y trasladándose la culpa al asesor, el fraude termine quedando impune y sin condena, al margen de las consecuencias administrativas que puedan llegar a derivarse una vez finalizado el proceso penal.

prueba suficiente de un elemento de carácter esencialmente intencional, subjetivo e interno del sujeto, circunstancia que habrá que tratar de paliar en cada caso concreto acudiendo a elementos probatorios indirectos.

Desde nuestro punto de vista toda la estructura de configuración del elemento subjetivo del tipo a la que hemos tenido ocasión de referirnos con anterioridad habrá de proyectarse sobre el tercero. Ahora bien, si aceptamos la necesidad de estimar integrado dentro del dolo la concurrencia de un especial ánimo de defraudar a Hacienda y de obtener un lucro propio estimamos que deberá atenderse al beneficio personal del tercero, susceptible de concretarse en aspectos tan variados como los honorarios del asesor o las gratificaciones satisfechas a quien, en definitiva, coopera con actos materiales necesarios o que facilitan el fraude u otras circunstancias económicas similares que reflejan el lucro emergente y, en consecuencia, el móvil del tercero en la realización de la defraudación.

¿Y cómo podría hacerse frente a aquella situación de impunidad susceptible de llegar a plantearse en aquellos supuestos en los que se consigue de contrario trasladar la culpabilidad en exclusiva al tercero en sentido amplio o *extraneus*? Desde nuestro punto de vista, y sin perjuicio de la posibilidad abierta existente de tratar de tipificar determinadas conductas autónomas dolosas e incluso negligentes efectuadas en referencia a la intervención de expertos profesionales en la realización de actividades jurídicas y/o económicas cabría aludir, como una alternativa interesante, a la construcción jurídica apuntada en su día por el TS a través, por ejemplo, de su Sentencia de 30 de abril de 2003.

Como seguramente se recordará a la luz del citado pronunciamiento analizó el Alto Tribunal un supuesto en el que un sujeto pasivo tributario, con la ayuda de un asesor fiscal, realizó una serie de operaciones destinadas a tratar de disimular la ganancia patrimonial obtenida a resultas de la venta de unas acciones de una sociedad transparente, eludiéndose así el pago de unas

cuotas procedentes del IRPF. A pesar de ser varios los socios con responsabilidad tributaria en el concreto supuesto planteado, la operación se diseñó exclusivamente entre aquel socio que dirigía la empresa y el asesor fiscal de la misma. Finalmente el TS terminó condenando al socio gestor como autor de su propio delito y como inductor de las restantes figuras delictivas concurrentes, imponiéndole además la responsabilidad civil subsidiaria derivada de todas las restantes cuotas defraudadas, sin perjuicio de la responsabilidad directa de los absueltos por falta de culpabilidad.

Pues bien a través del citado pronunciamiento analizó por vez primera el TS la posibilidad de condenar al *extraneus* como inductor del fraude fiscal, estimando a tal efecto el Alto Tribunal que no resulta posible hablar de autoría mediata en aquellos supuestos en los que tiene lugar la intervención de un tercero, a pesar de que éste último hubiese sido el maquinador de la operación defraudatoria. Y ello sobre la base de la consideración del delito fiscal como un delito especial cuya comisión queda reservada, en exclusiva, al sujeto pasivo tributario.

Ahora bien, tal y como se encargó de precisar el TS en la citada Sentencia de 30 de abril de 2003, ello no ha de impedir que a dicho tercero se le pueda considerar como inductor en el delito cometido por el *intraneus* de manera que hallándose, en su caso, penalmente absuelto éste último por no ser culpable, pueda terminar penándose al primero. Dicha circunstancia podría permitir (tal y como sucedió en el supuesto de hecho analizado por el Tribunal) que se castigue la participación del tercero planificador incluso cuando el responsable tributario quede absuelto por falta de conocimiento y/o de deseo de llevar a cabo la defraudación tributaria.

Ciertamente la adopción de dicha tesis podría permitir superar la sencilla alegación de contrario en virtud de la cual la culpa es íntegramente del *extraneus*, máxime su tenemos en cuenta que a través de la adopción de este último argumento no se persigue sino lograr la impunidad

forzada del delito y sus responsables. Y ello con independencia de que no nos hallemos en presencia de una figura pura de inducción, sino ante una posición mixta de cooperador-inductor, dado que el asesor coopera siempre de manera activa y con la realización de un conjunto de actos materiales o intelectuales presentes en la construcción del fraude.

Afirma concretamente el Alto Tribunal en esta Sentencia de 30 de abril de 2003 que *“La inducción es una forma de participación en el delito ajeno consistente en suscitar en otro, dolosamente, la resolución realizativa del acto punible. Se exige que éste sea cometido libremente por el inducido, que actúa como autor inmediato con dominio del hecho, aunque no es descartable la posibilidad de que el inductor colabore activamente con actos propios en la materialización del hecho, en cuyo caso nos encontraríamos ante una participación dual que reuniría elementos de la inducción y de la cooperación necesaria. La inducción, como cualquier otra forma de participación, está regida por el principio que la doctrina y la práctica judicial denomina de ‘accesoriedad media o limitada’, conforme al cual es suficiente, para que el tipo de inducción quede integrado, que el hecho principal sea típicamente antijurídico, aunque su autor no sea culpable por falta de dolo o concurra en él una causa de impunidad como el error de prohibición. La acción del partícipe es punible porque contribuye decisivamente a la producción de un injusto típico y su culpabilidad completa los elementos constitutivos del delito que eventualmente faltaren, por ejemplo el ‘dolo’ del autor material o la punibilidad si ésta quedare excluida por el error en que el mismo se encontrare”*.

¿Hasta qué punto resulta admisible el hecho de que se absuelva (tal y como parece tener lugar en el citado pronunciamiento del TS) a los obligados tributarios por razón de haber obrado con error de tipo, castigándose en cambio al acusado como inductor al hecho principal? ¿Cabría entender que la eventual ausencia del llamado “dolo específico” en el delito doloso impide la

imposición de aquel castigo que únicamente podría producirse por comisión imprudente no tipificada en el ámbito del delito tributario? Ciertamente es ésta una cuestión cuanto menos discutible, de cara a su admisión como supuesto de extensión del tipo penal, máxime si tenemos en cuenta aquello que establece la teoría de la accesoriadad limitada.

De cualquier manera estimamos que, a salvo de la anterior apreciación, la citada construcción jurídica permite hacer frente a todas aquellas situaciones en las que se produce una total impunidad de la delincuencia fiscal. Ahora bien estimamos necesario diferenciar con precisión en estos supuestos entre las figuras de la inducción y de la cooperación necesaria, especialmente tratándose de aquellas operaciones en las que tiene lugar la intervención del asesor fiscal *ab initio* en la construcción del fraude.

Por otra parte, ¿qué criterios han de seguirse de cara a efectuar la determinación procesal del elemento subjetivo del injusto? Sin lugar a dudas son múltiples las dificultades susceptibles de llegar a plantearse a la hora de proceder a la tramitación del proceso penal de cara a lograr elementos de convicción suficientes que permitan al órgano judicial estimar acreditada la concurrencia del citado elemento subjetivo del injusto. Pensemos, por ejemplo, en argumentaciones tales como la creencia de estar aplicando correctamente la normativa vigente (ya sea ésta tributaria o contable) o la propia ignorancia de la existencia de la obligación tributaria. Se trata de un conjunto de argumentaciones que, en ocasiones, permiten al sujeto activo del ilícito evitar la imposición de la condena que resulte oportuna.

Desde nuestro punto de vista ninguna duda debe plantear a este respecto la aceptación del hecho de que la convicción judicial relativa a la concurrencia del elemento subjetivo del injusto es susceptible de alcanzarse a través de la aplicación de un conjunto de medios inferenciales, pudiendo renunciarse de antemano a la obtención de una prueba

directa. La principal consecuencia derivada de dicha actuación parece clara: las posibilidades de lograr acreditar la plena culpabilidad del deudor tributario serían de *facto* inexistentes.<sup>20</sup>

En todo caso lo que parece claro es que la extensión que termine otorgándose al elemento subjetivo del delito fiscal termina proyectándose sobre el grado de dificultad existente a la hora de establecer un proceso inferencial suficiente destinado a desvirtuar la presunción constitucional de inocencia, recayendo la esencia de la cuestión, dentro del acto del juicio, en la prueba de los hechos sobre los que puedan asentarse las conexiones lógicas que permitan dar por acreditada la actitud interna del actor.

¿Cabría la posibilidad de generalizar algunos de dichos hechos como indicios de la intención defraudatoria del deudor tributario o, por el contrario, constituirían indicios de su existencia? Pensemos, por ejemplo, en el hecho relativo a la inclusión del importe exacto de la deuda defraudada en la imposición indirecta, dentro del balance empleado para declarar sociedades, o en el consistente en la inclusión en la contabilidad única del importe de la deuda defraudada y debida.

Con carácter general pronunciamientos tales como la Sentencia del TS de 28 de junio de

<sup>20</sup> En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Audiencia Provincial de Córdoba mediante Sentencia de 23 de julio de 2002, al afirmar que "*La detección del ánimo defraudatorio ha de hacerse mediante 'facta concludentia' o juego de interferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores, que corresponde decidir al Juzgador*". Véase igualmente a este respecto la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 20 de septiembre de 2002, en la que se señaló lo siguiente: "*(...) La prueba de elementos subjetivos, internos a la psique del sujeto y, por ello, inasequibles a la percepción directa del juzgador, es quizá la más difícil labor del juez en la determinación de los hechos, y que sólo puede inferirse a partir de los elementos externos -objetivos- que rodean el hecho, a partir de un juicio basado en la lógica y en reglas de experiencia que manifiesten, además, una absoluta coherencia entre las premisas y la conclusión afirmativa, y que esa prueba en absoluto puede convertirse en una presunción contra reo*".

1991<sup>21</sup> o la Sentencia de la Audiencia Provincial

21 Refiriéndose a la necesidad de cumplimiento del elemento subjetivo del tipo penal para su calificación como delito contra la Hacienda Pública se afirmó en esta Sentencia del TS que *"La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar"*. En esta misma línea afirmó el TS en su Sentencia de 20 de noviembre de 1991, refiriéndose al dolo en el delito contra la Hacienda Pública lo siguiente: *"El verbo nuclear del tipo penal, que se recoge en el citado artículo 349 del Código Penal, es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado(...) De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe animus defraudandi o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional. No solo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal a quo se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da. El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso. No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe (...)".* Por su parte la STS de 3 de octubre de 2003 se encargó de precisar que *"El delito contra la Hacienda pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero este, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria"*. En parecidos términos se pronunció la STS de 28 de noviembre de 2003, a cuyo tenor *"El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scene o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente*

de Barcelona de 7 de junio de 1995 excluyeron la concurrencia del ánimo de defraudar por constancias documentales de la deuda defraudada en relación con otros tributos. A mayor abundamiento, en el segundo de los pronunciamientos anteriormente citados se excluyó el ánimo defraudatorio por la colaboración prestada por el actor con la Inspección tributaria en la vía administrativa previa al inicio del proceso penal. Y ello a pesar de que, una vez iniciada la inspección, y habiéndose descartado la aplicación de la excusa absolutoria del tipo, la colaboración del sujeto no puede servir para determinar la inexistencia de una intencionalidad que, en todo caso, se ha producido con anterioridad al inicio de la actuación inspectora.

Ahora bien, también cabría la posibilidad de considerar como indicio de la existencia del animus la actitud obstructora del deudor frente a los órganos inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pudiendo estimarse igualmente como indiciario de la concurrencia completa del elemento subjetivo del injusto la falta de llevanza de los libros contables o registros legalmente preceptivos. Y es que, tal y como se encargó de precisar el propio TS en su Sentencia de 26 de abril de 1993, *"Si a la omisión de declaración se añade, como sucede en este caso, la ocultación de los datos propios para sentar las bases del impuesto, al prescindirse de la obligada llevanza de los registros en los libros, ello ayuda a conformar el elemento*

*omisiva"*. En fin, la STS de 26 de noviembre de 2008 concluyó que *"Para que se produzca la conducta típica del artículo 305 CP no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2006, entre otras)"*. Queda claro en consecuencia que para la imputación de un delito contra la Hacienda Pública debe concurrir no solo el elemento objetivo del art. 305 del Código Penal, sino el elemento subjetivo mediante una actuación mendaz o de ocultación que debe ser analizada para determinar el ánimo defraudatorio del obligado tributario.

*defraudatorio*".<sup>22</sup>

Desde nuestro punto de vista resultará esencial tomar en consideración, de cara a la ejecución del proceso de creación de la prueba indiciaria, los distintos requisitos consagrados por nuestra jurisprudencia constitucional, cuya inobservancia ha de provocar, sin más, la inadmisión de la prueba entendida como elemento de convicción válido. Así, por ejemplo, afirmó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 174/1985, de 17 de diciembre que, a falta de prueba directa, la prueba de cargo podrá ser indiciaria siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos destinados a diferenciarla de las simples sospechas.

22 Asimismo se ha llegado a aludir a la consideración de las "crisis empresariales" como indiciarias de la inexistencia de intencionalidad debido, por ejemplo, a la imposibilidad material de acordar los pagos. Téngase presente en todo caso que, en el ámbito penal (y a diferencia del fiscal o tributario) el contribuyente no necesita acreditar para obtener su absolución, a modo de contraprueba, que los bienes o derechos que configuran un incremento patrimonial no justificado proceden de otros rendimientos del sujeto pasivo o de la reinversión de otros activos patrimoniales del mismo, sino que le basta simplemente con aportar una explicación alternativa que sea mínimamente razonable o plausible, no desvirtuada por la acusación, pues en tal caso la duda razonable ha de resolverse a favor del acusado. En efecto, el Derecho Penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascararse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude o engaño a la categoría de arte o ciencia matemática, pero no es menos cierto que tampoco puede, el Derecho Penal, admitir artificios interpretativos arropados bajo el principio de calificación, que abocarían a la utilización de la vía penal como alternativa a la vía administrativa para resolver los problemas que se presentan en ésta. Para que se produzca el delito del art. 305 del Código Penal no basta el mero impago, ya que tal delito requiere, además, un elemento de mendacidad, sin el cual los hechos podrían constituir una infracción tributaria, pero no un delito (porque la responsabilidad penal surge, no tanto del impago, sino de la ocultación de bases tributarias) sin que el criterio de la Administración tributaria pueda confirmar un indicio ni pretender arropar presunciones para construir indicios de criminalidad. Con tal proceder se evita el procedimiento contencioso-administrativo y se arroja sobre la jurisdicción penal la tarea propia de la jurisdicción contencioso-administrativo, a sabiendas de que la subsunción de hechos, en la norma penal, requiere de modo ineludible la previa determinación del hecho imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria que se afirma como eludida.

En primer lugar, que tome como punto de partida la existencia de hechos plenamente probados. En segundo término, que los hechos constitutivos de delito se deduzcan de dichos indicios a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano explicitado en la sentencia condenatoria.

Dicho indicio ha de quedar acreditado mediante prueba directa, al objeto de evitar aquellos riesgos inherentes que resultarían de admitir una concatenación de indicios, con la suma de deducciones resultante, que contribuiría a aumentar los riesgos existentes en la valoración. Los indicios han de quedar sometidos a una constante verificación, la cual debe afectar tanto a la acreditación de los mismos como a su capacidad deductiva. Y ello con la finalidad de evitar tanto el azar como la posibilidad de que pueda llegar a producirse una falsificación, materializándose a través de la motivación, en la que el aplicador ha de plantearse la necesaria concordancia de deducciones así como la independencia en la acreditación de indicios, la racionalidad de la deducción, etc.

Por otro lado los indicios han de ser plurales e independientes, de cara a evitar que pueda ser tenido por un indicio un hecho único aunque acreditado por distintas fuentes. Dichos indicios deben resultar, además, concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión, teniendo presente a este respecto que la eventual divergencia de uno de ellos determinará que la prueba indiciaria pierda eficacia. Por su parte la conclusión ha de ser inmediata, sin que resulte admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones.

Finalmente la prueba indiciaria exige, como conclusión a todo lo anterior, una motivación que explique de manera racional el desarrollo del proceso deductivo en virtud del cual unos concretos hechos (indicios) se deducen de otros hechos (consecuencias).

De cualquier manera habrá que entrar a analizar cada proceso concreto con la finalidad de

acreditar cuantos hechos anteriores, coetáneos y posteriores del sujeto tributario permiten inferir de manera razonable la concurrencia del elemento subjetivo en la extensión que al mismo se le otorgue de manera definitiva. Y es que, en el desarrollo de dicha función, podrán llegar a originarse supuestos en los que resulta obvia la existencia de un plus de culpabilidad concurriendo, por ejemplo, falsedades documentales, doble contabilidad, empleo de sociedades instrumentales, etc. En otros supuestos, por el contrario, la valoración a realizar resultará más compleja, debiendo acudir a circunstancias de distinta naturaleza.<sup>23</sup>

## V. LA CONCURRENCIA DEL ERROR COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL

Como es sabido el art. 14 del Código Penal, continuando con nuestra tradición normativa, diferencia entre el error tipo y el error de prohibición, así como entre el error vencible y el invencible. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto “1. *El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.*

2. *El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.*

3. *El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”.*

<sup>23</sup> Téngase presente no obstante que, en la práctica, el conjunto de inferencias o de indicios que los tribunales han considerado necesarios y suficientes de cara a fundamentar el ánimo defraudatorio han sido de naturaleza plural, aludiendo a circunstancias tales como la cualificación profesional del acusado, su asesoramiento por expertos tributaristas, su explicaciones en el juicio oral sobre el desarrollo de la operación, la existencia de reiteración en la conducta, la falta de colaboración con la Inspección, la naturaleza del impuesto defraudado, etc.

En todo caso el error se presenta como la ausencia de conocimiento o el conocimiento equivocado. El llamado error de tipo es aquel que recae sobre alguno o algunos de los elementos integrantes del tipo, mientras que el error de prohibición recae sobre la antijuridicidad de la conducta desplegada por el sujeto.

Por su parte el error vencible constituye aquel que el sujeto puede evitar poniendo la correspondiente diligencia. En cambio el error invencible es inevitable, aun con la debida diligencia exigible al sujeto, de conformidad con sus propias circunstancias personales y de hecho. El error invencible tanto de tipo como de prohibición excluye la responsabilidad criminal, extendiéndose la exclusión en el primer supuesto a los partícipes pero no en el segundo. Por su parte el error vencible de tipo habilita el castigo de la infracción penal como imprudente, mientras que el de prohibición viene a rebajar la pena en uno o dos grados.

Pues bien, proyectando las anteriores consideraciones sobre el delito fiscal cabe afirmar que únicamente el error vencible de prohibición permite que la conducta mantenga relevancia penal ya que, al no contemplarse la comisión culposa de dicho tipo (el error vencible de tipo), convierte la conducta en atípica.

¿Qué criterios han de seguirse de cara a diferenciar entre ambas formas de error, teniendo presente los especiales rasgos configuradores del delito fiscal que, como ya sabemos, constituye un tipo en blanco cuya integración con la compleja y extensa normativa tributaria no permite, además, diferenciar con precisión el desconocimiento de un elemento objetivo del tipo y la ignorancia de la ilicitud de la conducta? Con carácter general habrá que entrar a determinar en cada caso concreto en el que de contrario se alegue el error en el deudor tributario.

Al error de tipo se refirió el TS a través de su Sentencia de 15 de julio de 2002 como “(...) *El desconocimiento de un elemento relevante del*

*supuesto de hecho descrito en aquél, es decir, la falta de conciencia de que, al obrar como se hizo, se estuviera realizando la situación prevista en la norma penal como delito”.*

Ahora bien, desde nuestro punto de vista en la mayoría de supuestos el error será de tipo y no de prohibición. Así, podrá considerarse como error de tipo la ignorancia de hallarse ante un hecho imponible, mientras que dicho error será de prohibición cuando, conociendo que existe la obligación de tributar, se desconozca la trascendencia penal derivada de su incumplimiento. Así, resulta difícil de asumir el argumento, por ejemplo, de que se desconocía la obligación tributaria en relación con un determinado hecho, si bien lo sería en relación con la alegación de que no se sabía que el hecho de dejar de pagar resultase ser un hecho ilícito. Y teniendo presente que el dolo, en su aspecto intelectual ha de exigirse únicamente respecto de un conocimiento básico no riguroso ni técnico de la obligación para con la Hacienda Pública, podrán fácilmente destruirse todas aquellas argumentaciones destinadas a acreditar que el actor desconocía la compleja normativa tributaria.

Ya en sus Sentencias 26/2000, de 24 de enero, y 119/2001, de 20 de junio, se encargó de precisar el TS que cuando el art. 14.3 del Código Penal regula el llamado “error de prohibición” se está refiriendo a la “ilicitud del hecho” y no únicamente a su “ilicitud penal, requiriendo la apreciación del mismo que el sujeto actúe de acuerdo con su creencia de obrar conforme al ordenamiento jurídico, creyendo que su proceder resulta lícito. En palabras del Alto Tribunal “La conciencia de que el acto ejecutado es contrario al ordenamiento jurídico elimina toda posibilidad de apreciación de error, siendo indiferente si se acierta o no al calificar el acto como ilícito administrativo o penal, pues en todo caso se obra con conciencia de antijuricidad; se trataría de un “error de subsunción” indiferente desde el punto de vista de la responsabilidad penal, para cuya exigibilidad basta aquella conciencia de ilicitud, aunque no se conozca la

*concreta norma penal o el alcance pleno de la responsabilidad”.*<sup>24</sup>

Así las cosas, si estimamos que resulta sencillo reconducir el error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario a su tratamiento como error de tipo habrá que concluir defendiendo el planteamiento de la posible tipicidad derivada de la comisión culposa en el fraude fiscal. Téngase presente que la laguna que se suscita en el presente caso adquiere cierta relevancia dadas las actuales características que presenta la moderna delincuencia fiscal.<sup>25</sup>

¿Y podrían llegar a adquirir dichos errores el carácter de “invencible”? Desde nuestro punto de vista se trata de una posibilidad que ha de ser rechazada ya que, en todo caso, a través de la oportuna consulta efectuada a la Administración tributaria o mediante actuaciones tales como el estudio directo de la ley o la obtención del consejo legal de un asesor existe siempre la posibilidad de obtener un mecanismo suficiente destinado a evitar la producción del error.

Piénsese además que, a tenor de lo dispuesto por el art. 305 del Código Penal, el límite fijado como punto de referencia para traspasar la

<sup>24</sup> En esta misma línea puede consultarse la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 11 de febrero de 2002.

<sup>25</sup>

En efecto, téngase presente que pudiera llegar a suceder que el asesor y su cliente, o bien el propio empresario, argumenten que lo que se ha llevado a cabo es una aplicación de la norma tributaria que se consideraba procedente según su leal saber y entender. Y, en base a ello, su error en los elementos normativos que han de integrar el tipo, si es que la conducta en cuestión resultase delictiva, habría de pensarse como imprudente. Con carácter adicional, en tanto en cuanto no resulta posible castigar la comisión culposa, dicha conducta habría de quedar sin reproche penal. Incluso, en el supuesto de que se admitiese la condena del extraneus absolviendo al intraneus, podría llegar a quedar puesta en tela de juicio la propia actuación negligente del asesor o del tercero incitador. Por ejemplo, la aplicación del criterio de caja en lugar del relativo al devengo, tratándose del ingreso de un IVA repercutido (alegación frecuente en los supuestos de apropiación producidos en el citado Impuesto) podría terminar convirtiéndose en un error de tipo excluyente de la conducta penal.

frontera penal resulta elevado y, en cierto modo, incompatible con el absoluto desconocimiento de las reglas jurídicas del tráfico. Y ello, en particular, tratándose de empresarios o gestores de personas jurídicas cuyas circunstancias personales cualifican la diligencia que les resulta exigible, especialmente en el caso del asesor fiscal. Y, a pesar de que se estimase la indebida tributación como error de prohibición, igualmente habría de ser considerado como vencible por idénticas razones.<sup>26</sup>

26 Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 28 de marzo y 30 de junio de 1994, 7 de julio de 1997 y 22 de enero de 1991, en las que se exige la acreditación, tanto del error como del carácter invencible del mismo, imponiéndose la carga de su prueba a quien lo alega, siendo en relación con el delito fiscal su apreciación especialmente rigurosa. Con posterioridad declararían el Alto Tribunal en su Sentencia de 10 de julio de 2001 que *"no es posible invocar el error de prohibición en las infracciones de carácter elocuentemente opuestas al derecho, cuya ilicitud resulta evidente para cualquier persona sin conocimientos jurídicos"*. Por su parte la Audiencia Provincial de Cantabria declaró en su Sentencia de 12 de abril de 1997 lo siguiente: *"(...) En tal tesitura, que el acusado confiara en que el erróneo criterio de la Administración, contrario en aquella primera ocasión a la deducción del tanto de culpa por posible delito, sería compartido en su caso por los tribunales, es claramente irrelevante y no puede evitar que esta jurisdicción penal califique los hechos como entiende procedente e imponga al acusado la responsabilidad en que ha incurrido"*.