

## LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EL DELITO FISCAL

(Publicado La Ley, ISSN 0211-2744, N° 1, año 2004)

*José Antonio Choclán Montalvo*  
*Magistrado. Doctor en Derecho*  
*Director del Servicio de Estudios e Informes del CGPJ*

En las normas penales que dependen en su concreción de un complemento extrapenal, como sucede en el delito fiscal, la modificación de la norma de complemento incide de forma decisiva en el alcance del tipo. En realidad, la nueva Ley General Tributaria, más que una modificación de la norma penal, lo que ha de suponer es una revisión profunda de la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que la interpreta. La jurisprudencia viene afirmando la tesis de la doble naturaleza de la deuda tributaria según que su elusión sea o no constitutiva de delito (así, SSTS 2<sup>a</sup> 05.12.02 y 03.04.03) y que, en el primer caso, “*la Administración no podrá proceder a exigir el pago del tributo mediante el ejercicio de las facultades de autotutela que le reconoce la ley*”. La nueva Ley General Tributaria permite sostener de forma fundamentada la conclusión contraria. En particular, la Disposición Adicional Décima de la Ley 58/03, ha dispuesto que: 1) En los procedimientos por delito la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora; 2) esta responsabilidad se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. De ello resultan las siguientes consecuencias:

a) El Derecho penal se presenta como secundario en la tutela del orden tributario. *En el delito fiscal deben hallarse todos los elementos que permiten la calificación del hecho como infracción tributaria muy grave, y además un plus de desvalor*. Tras la reforma de la LGT es claro que la mera elusión del pago de un tributo no constituye sin más infracción tributaria muy grave, pues para ello es necesario que se hayan utilizado medios fraudulentos (arts. 184 y 191.4). Por tanto el delito fiscal requiere la elusión del pago por medio de una defraudación.

b) A pesar de que el Tribunal Supremo asocia al fraude de ley como consecuencia jurídica una sanción penal, la LGT considera que el fraude de ley no es un hecho ilícito del que resulte una infracción administrativa, sino un caso de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria ” (art. 15), y como consecuencia jurídica, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a lo actos o negocios usuales o propios, liquidando intereses de demora y sin que proceda la imposición de sanciones.

c) No basta para afirmar el dolo la conciencia de que con la operación realizada se obtiene un ahorro fiscal ( así, STS 30.04.03). El dolo requiere el conocimiento relativo a

la infracción de la norma, y queda excluido cuando el sujeto confía razonablemente en que la norma ampara el comportamiento observado. Por ello, el art. 179.2 LGT ha dispuesto que “*las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria...cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma*”

d) La responsabilidad civil *comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora*. Por lo tanto, la obligación tributaria es una obligación *ex lege* que se regirá por la norma tributaria (art. 1090 del Código Civil), y no se transforma – en contra de lo afirmado por el TS- en una obligación *ex damno*. Por ello, la Administración tributaria recobra sus facultades de autotutela ejecutiva una vez dictada la sentencia penal.

e) Extinguida la deuda tributaria – por prescripción-, no cabe hacer pronunciamiento sobre responsabilidad civil, aunque no haya prescrito el delito fiscal (en contra STS 15.07.02). Precisamente el procedimiento de apremio concluye cuando se extinga la deuda tributaria a tenor del art. 173.1 c), y esta extinción tiene lugar, entre otras causas, por prescripción, según lo dispuesto en el art. 59.1 y 69.3 LGT, además de resultar indebidos los pagos que se hubiesen realizado correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción (art. 221.1.c).

f) El art. 109.2 CP permite la reserva de la acción civil para su ejercicio fuera del proceso penal. Cuando esta acción corresponde a la Administración, puede conservar íntegramente sus potestades de autotutela incluso antes del pronunciamiento de la sentencia penal, ejercitando su derecho a la reserva, lo que significa la posibilidad de continuar el procedimiento de liquidación hasta su conclusión, y sin que el procedimiento de liquidación deba suspenderse por la incoación del proceso penal, sino sólo el sancionatorio.

g) Ya no resulta razonable exigir el efectivo pago para entender regularizada la situación tributaria, como lo ha hecho reiteradamente el TS ( así, SSTS 2ª 15.07.2002, 30.04.2003), pues la regularización tributaria tiene lugar según el art. 179.3 LGT cuando *los obligados tributarios subsanen las declaraciones*. Requerir el pago efectivo como presupuesto de la regularización penal va más allá del deber de actuar cuya omisión es sancionada en la norma penal del delito fiscal. Regularizar es como ha declarado el Tribunal Supremo alemán (BGHSt,12,101) “*completar la declaración errónea de tal manera que se sitúe a las autoridades fiscales en condiciones de reclamar los impuestos de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio*”. El fundamento es claro: se facilita el descubrimiento del hecho, la posibilidad de exigencia coactiva del pago del tributo, sin que sea trascendente el pago espontáneo, en cuanto la Administración tiene recursos para su exacción por la vía de apremio.