

SOBRE EL FUNDAMENTO DEL INJUSTO  
DEL DELITO FISCAL DESDE LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD  
Y PROPORCIONALIDAD

(Publicado en Escuela Judicial Consejo General del Poder Judicial, nº 138, 2008)

**José Antonio Choclán Montalvo**  
Abogado. Magistrado excedente.  
Doctor en Derecho

SOBRE EL FUNDAMENTO DEL INJUSTO  
DEL DELITO FISCAL DESDE LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD  
Y PROPORCIONALIDAD

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. II. RELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE LA CUESTIÓN PLANTEADA. 1. Desde el punto de vista del principio de legalidad. 2. Desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

I. INTRODUCCIÓN

*1. El delito fiscal comparte los fines con la infracción tributaria y encuentra su fundamento en la tutela de la función del tributo en un Estado Social. Como ha declarado el TC en la STC 50/1995, de 23.02, la elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir "una distribución injusta de la carga fiscal", habiéndose reconocido por el TC que la antijuridicidad material del delito fiscal y la infracción administrativa tributaria es la misma, sólo que se presenta con distinta intensidad. La proscripción del fraude fiscal se fundamenta, pues, a tenor de esta resolución, en el deber general de contribuir establecido en el art. 31 CE:*

«La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático». Extraer el delito fiscal del sistema tributario constituye una ficción jurídica no justificada.

2. *En qué consiste el plus de desvalor del delito fiscal con relación a la infracción administrativa es cuestión aún hoy discutida. Parece evidente que no es lo mismo eludir el pago de un tributo que hacerlo mediante una defraudación.* Si la defraudación es requisito típico del delito fiscal no basta para fundamentar el injusto con comprobar (a) el impago de un impuesto; (b) que la cuantía impagada excede del límite de punibilidad. Por ello la STS de 28 de noviembre de 2003, no fundamenta adecuadamente el desvalor del delito fiscal cuando afirma que "si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal." En realidad, el delito fiscal no consiste tanto en defraudar a la Hacienda Pública mediante la elusión del pago de tributos, como la elusión del pago de tributos mediante una defraudación, que es cosa distinta. Es decir: la elusión no es el medio de la defraudación; la defraudación es el medio para la elusión relevante penalmente. No se trata tanto de una cuestión de resultado, como de desvalor de acción.

Probablemente la STC 120/2005, de 10 de mayo, ha situado justamente en este aspecto el núcleo del problema: no basta la elusión de un tributo para afirmar la tipicidad penal, aunque exceda del límite de punibilidad y aunque pueda calificarse el supuesto de hecho como fraude a la ley tributaria. Es necesaria la comprobación de una defraudación, equivalente a una ocultación fáctica, a un engaño, a una simulación. De lo contrario,

el interprete estaría ofreciendo una interpretación del tipo penal más allá del tenor literal posible de la ley, incurriendo en analogía in malam partem prohibida.

El Tribunal Supremo había establecido una paradójica doctrina conforme a la cual "la respuesta legal al fraude de Ley consiste efectivamente en la aplicación de la norma eludida en su integridad, incluidas obviamente las consecuencias negativas o sancionadoras que el ordenamiento jurídico atribuya al comportamiento efectivamente realizado y encubierto" (STS 28.11.2003).

*El delito fiscal no puede ser menos que la infracción tributaria.* Debe ser algo más que la más grave de las infracciones administrativas tributarias. O dicho de otro modo: 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. No basta para el delito fiscal con eludir el pago —al margen de la cuestión de su cuantía—, sino que se requiere la *elusión del pago por medio de una defraudación*. La lógica del sistema, la armonización del orden jurídico tributario y penal nos lleva a afirmar que el delito fiscal requiere como elemento del tipo objetivo la ocultación de la situación económica utilizando medios que obstaculicen las facultades de comprobación por la Administración. El delito fiscal se fundamenta en la gravedad del plan del autor desde el punto de vista del desvalor de acción, requiriéndose en el tipo objetivo un comportamiento del autor que suponga simulación u ocultación de la situación económica del contribuyente. Y quedan excluidos del delito fiscal todos aquellos comportamientos que supongan la elusión del pago de un tributo por medio de operaciones que "están a la vista" de la Administración tributaria, la que puede ejercer sus normas facultades de comprobación.

3. En las consideraciones que siguen reflexionaremos acerca de la relevancia constitucional del problema, desde el punto de vista del principio de legalidad penal. Si pretendemos armonizar el orden penal y el tributario y dar lógica al sistema en su con-

junto, es necesaria una profunda revisión de la jurisprudencia penal. Este camino fue iniciado por la *STC 120/2005*, al establecer, con acierto, la necesidad de diferenciar el fraude de ley y la simulación, reduciendo la defraudación penal a esta última situación.

Pero, decimos, esta nueva doctrina constitucional, siendo saludable e importante en la búsqueda del espacio admisible del delito fiscal, no resuelve aún la cuestión principal, pues todavía deja en manos del Juez penal la tarea de atribuir a un negocio jurídico determinado el calificativo de fraude de ley o de simulación. Pues en la práctica, en muchas ocasiones, el problema no reside tanto en determinar la consecuencia jurídica que deba anudarse a una determinada naturaleza jurídica del negocio, cuanto en la propia tarea de calificación del negocio, para lo que en ocasiones se expresan criterios distintos en la jurisdicción penal y contencioso-administrativa.

La *STC 120/2005* aborda el problema de los presupuestos de tipicidad del delito fiscal, fundado en la figura del fraude a la ley tributaria, desde la perspectiva del principio de legalidad penal. A partir de aquí debe reflexionarse sobre los problemas particulares del delito fiscal en la práctica y cómo tiene trascendencia constitucional que los Tribunales inferiores y el propio Tribunal Supremo relajen las exigencias típicas del delito fiscal hasta el punto de hacer irreconocible por el ciudadano el alcance del injusto penal y su delimitación de la infracción administrativa.

La idea conforme a la cual la protección de los bienes jurídicos no se realiza sólo por medio del Derecho penal es generalmente aceptada. Por ello, en aquellos supuestos en los que un determinado bien jurídico recibe protección de otros sectores del ordenamiento jurídico es necesario que quede perfectamente determinado en la ley penal el *límite mínimo de la punibilidad*. En este contexto se plantea la cuestión político-criminal de la delimitación de los hechos punibles de las meras contravenciones administrativas. Y la fijación con nitidez de aquél límite mínimo también es una cuestión relevante desde el prisma de las exigencias de determinación inherentes al principio de legalidad penal.

De acuerdo con el profesor SAINZ DE BUJANDA, en sus reflexiones acerca del concepto y el contenido del Derecho Penal tributario (1), la norma tributaria configura para el caso de incumplimiento una sanción que no va dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor por la trasgresión del ordenamiento que la infracción –cualquiera que sea su modalidad– entraña (2). Y esta naturaleza represiva o punitiva de la sanción y el quebranto de la norma jurídica permiten concebir en sentido amplio el Derecho penal tributario como *aquél conjunto de normas que asocian a una infracción del orden jurídico tributario una sanción de naturaleza punitiva*, y dentro de él, en función de determinados criterios de gradación del injusto puede diferenciarse a su vez el orden administrativo y el penal.

Entre la infracción administrativa tributaria y el delito fiscal se da una identidad estructural. La infracción administrativa es, como el delito, una acción típica, antijurídica y reprochable. Y en ambos casos existe una lesión de un bien jurídico (así, son bienes dignos de tutela la ordenada actividad administrativa, la seguridad general del tráfico, deberes del ciudadano frente a la Administración, etc.) y una contravención de la norma, esto es *un injusto*. Pero partiendo de la idea de que *no todo injusto es penado* sino sólo el «*injusto penal*», el principio de subsidiariedad en la protección penal comporta que la pena criminal sólo debe asociarse como consecuencia a hechos de *especial dañosidad social*. Así, el injusto penal es una *forma cualificada de injusto* por el especial merecimiento de pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor de resultado), bien por la mayor reproabilidad de la modalidad de acción (desvalor de acción). Compartiendo, pues, el ilícito penal y el administrativo la idea de

(1) SAINZ DE BUJANDA, F., *ADPCP*, págs. 77 y ss.

(2) *Ibidem*, pág. 103.

constituir infracciones de la norma tributaria, y más ampliamente del orden jurídico, la subsunción del hecho en el tipo penal requiere elementos adicionales de injusto que justifiquen el recurso a la pena. Pero, en ningún caso, menos.

Desde este punto de vista, en delitos como el fiscal, que pertenece al ámbito del Derecho penal secundario, la atipicidad administrativa debe llevar también a la atipicidad penal. Y, en cualquier caso, el tipo penal debe requerir dosis adicionales de injusto respecto de la tipicidad administrativa. Por ello, aunque sea dudoso que la atipicidad administrativa lleve a la atipicidad penal (como declara la STC 12/2005) no parece dudoso que, tipificado un comportamiento en el Derecho administrativo sancionador, se interprete el tipo penal exigiendo un menor contenido de ilicitud que en la infracción administrativa. También de ese modo se vulnerarían las exigencias del principio de legalidad penal y desde luego la interpretación de la norma penal sería imprevisible para el sentido común ciudadano, destinatario de la prohibición. Por tanto, una interpretación razonable de la norma penal debe llevar a sostener que *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.*

4. Nuestras reflexiones van a discurrir a partir de un supuesto real resuelto por los tribunales. En él, fue condenado el acusado como responsable de un delito fiscal.

Se trata de un supuesto en el que existió una declaración inexacta del sujeto pasivo en el primer Trimestre de IVA, no corregida en posteriores trimestres ni en la declaración anual de IVA (modelo 390). Sin embargo, la comprobación del hecho imponible, en su verdadera dimensión, se obtuvo por la Administración en virtud de la propia información tributaria presentada por el sujeto pasivo de forma espontánea dentro de plazo, quien, a pesar de no haber expresado la única operación de venta realizada en una declaración trimestral de IVA, sin embargo, la puso de manifiesto a la Administración en el modelo anual 347 y en la declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente al

mismo ejercicio. También la contabilidad del sujeto pasivo reflejaba fielmente el hecho imponible realizado. De tal modo que *la Administración, sólo con los datos proporcionados por el sujeto pasivo, que además se encontraban fielmente reflejados en los documentos contables, pudo liquidar el impuesto, sin necesidad de actuación inspectora adicional.*

Son varias las resoluciones de Audiencias Provinciales que analizan análogos supuestos: SAP Zaragoza 06.05.1999; SAP León 10.03.2005; SAP Ciudad Real, 16.03.2006; SAP Baleares, 26.03.2007. Esta última resuelve el caso que se expone como ejemplo.

## II RELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE LA CUESTIÓN PLANTEADA

### 1. Desde el punto de vista del principio de legalidad

1. Nuestra jurisprudencia constitucional, en relación con el principio de legalidad en materia penal, viene sosteniendo que la *garantía material de certeza* derivada del mismo tiene implicaciones no sólo para el legislador, sino también para los órganos judiciales que, en su labor de interpretación y aplicación de las Leyes penales se encuentran, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, en situación de sujeción estricta a la Ley penal, estándoles *vedada la interpretación extensiva y la analogía «in malam partem»*, es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas mismas determinan (entre otras muchas, SSTC 133/1987, de 21 de julio, F. 5; 182/1990, de 15 de noviembre, F. 3; 34/1996, de 11 de marzo, F. 5; 156/1996, de 14 de octubre, F. 1; 137/1997, de 21 de julio, F. 6; 151/1997, de 29 de septiembre, F. 4 y 232/1997, de 16 de diciembre, F. 2; 64/2001, de 17 de marzo, F. 4 y 170/2002, de 30 de septiembre, F. 12).

En palabras de la STC 133/1987, *«el principio de legalidad... significa un rechazo de la analogía como fuente creado-*

*ra de delitos y penas, e impide, como límite a la actividad judicial, que el Juez se convierta en legislador»* (F. 4).

2. Por lo que respecta al alcance del control que el Tribunal Constitucional puede ejercer respecto de la interpretación y aplicación de los preceptos sancionadores efectuados por los órganos judiciales, se parte de que toda norma penal admite diversas interpretaciones, como consecuencia natural, entre otros factores, de la vaguedad del lenguaje, el carácter genérico de las normas y su inserción en un sistema normativo relativamente complejo (SSTC 189/1998, de 28 de septiembre, F. 7; 42/1999, de 22 de marzo, F. 4 y 167/2001, de 16 de julio, F. 3), y de que la función de interpretar y aplicar la legislación vigente, subsumiendo en las normas los hechos que llevan a su conocimiento, corresponde en exclusiva a los Jueces y Tribunales, de acuerdo con lo establecido en el art. 117.3 CE, sin que pueda el Tribunal Constitucional sustituirlos en dichas tareas, ni determinar cuál de entre todas las interpretaciones posibles de la norma es la más correcta, ni qué política criminal concreta debe orientar esa selección (por todas, SSTC 137/1997, de 21 de julio, F. 7; 189/1998, de 28 de septiembre, F. 7; 142/1999, de 22 de julio, F. 4; 167/2001, de 16 de julio, F. 3). En otras palabras, «es ajena al contenido de nuestra jurisdicción la interpretación última del contenido de los tipos sancionadores y el control de la corrección del proceso de subsunción de los hechos probados en los preceptos aplicados» (STC 137/1997, de 21 de julio [RTC 1997\137], F. 7).

Por tanto, en este ámbito el papel de la jurisdicción de amparo «se reduce a velar por la indemnidad del derecho indicado y, con ello, la de los valores de seguridad jurídica y de monopolio legislativo en la determinación esencial de lo penalmente ilícito que lo informan», verificando «si la interpretación realizada era una de las interpretaciones posibles de la norma en atención a aquellos valores» (STC 189/1998, de 28 de septiembre [RTC 1998\189], F. 7; citándola SSTC 42/1999, de 22 de marzo, F. 4; 142/1999, de 22 de julio, F. 4), aunque desde la STC 137/1997, de 21 de julio,

se ha destacado que *no se limita a comprobar el respeto de los órganos judiciales al tenor literal de la norma*, ni a la mera interdicción de la arbitrariedad, el error patente o la manifiesta irrazonabilidad de las decisiones judiciales, sino que más allá de estas constataciones *la jurisprudencia constitucional exige comprobar en positivo la razonabilidad de la decisión, desde las pautas axiológicas que inspiran nuestro Ordenamiento constitucional* y desde los modelos de interpretación aceptados por la comunidad jurídica, pues sólo de este modo puede verse en la decisión sancionadora «un fruto previsible de una razonable administración judicial o administrativa de la soberanía popular». «Dicho de otro modo, no sólo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. *Son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico —una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante— o axiológico —una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional— conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios»* (STC 137/1997, F.7).

En definitiva, el canon de enjuiciamiento constitucional, configurado a partir de la STC 137/1997, es el siguiente: cabe hablar de aplicación analógica o extensiva «in malam partem», vulneradora del principio de legalidad penal, cuando dicha aplicación carezca hasta tal punto de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por *la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con los principios que inspiran el ordenamiento constitucional*, sea por el empleo de criterios o modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas.

3. No es suficiente, por tanto, para estimar adecuada la resolución judicial al principio de legalidad que la interpreta-

ción dada sea compatible con el tenor literal de la norma penal interpretada, pues *"los órganos judiciales, al realizar el proceso de subsunción de los hechos en una norma penal, no pueden prescindir de la existencia de otras normas, con las que pueden existir relaciones concursales, que han de resolver conforme a pautas interpretativas y axiológicas que no sean extravagantes y que no conduzcan a resultados imprevisibles para el ciudadano"*. Esta doctrina adquiere especial relevancia en nuestro caso en la determinación de las relaciones entre la norma penal del delito fiscal y la infracción administrativa tributaria.

Sin perjuicio de lo que se expone más adelante acerca del principio de proporcionalidad, como puede leerse en *STC 51/2005, de 14 de marzo, la delimitación del ámbito de lo punible no puede prescindir del hecho de que la infracción penal coexiste con una serie de infracciones administrativas que ya otorgan esa protección*, por lo que, en virtud del carácter de *última ratio* que constitucionalmente ha de atribuirse a la sanción penal, *sólo han de entenderse incluidas en el tipo las conductas más graves e intolerables*, debiendo acudir en los demás supuestos al Derecho administrativo sancionador, pues de lo contrario el recurso a la sanción penal resultaría innecesario y desproporcionado.

4. *Específicamente en el ámbito del Derecho penal tributario*, como hemos expuesto supra, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la *STC 120/2005, de 10 de mayo*, sobre la vulneración del derecho reconocido en el artículo 25.1 CE, por la subsunción en el tipo penal de hechos que no son sancionables en vía administrativa. Aunque el Tribunal Constitucional declara que *"no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal"* (FJ 3 y 4), sin embargo ha considerado que *la atipicidad administrativa es un factor indicativo de la atipicidad penal, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal*. Por ello se concluye que la

exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria (FJ6).

En la práctica judicial a menudo se interpreta la norma penal de forma tan amplia que resulta imprevisible para sus destinatarios el alcance de la tipicidad penal, precisamente porque la tipificación de un catálogo de infracciones tributarias administrativas, en relación de progresión cuantitativa con el delito fiscal, en el sentido de la doctrina constitucional, *hace imprevisible para el ciudadano que el desvalor de acción requerido para fundamentar el injusto penal sea menor que el requerido por el legislador tributario para definir la más grave de las infracciones tributarias administrativas*.

5. Esta exigencia de taxatividad, referida a la previsibilidad, se vulnera cuando se ha ido más allá del significado posible de una norma. Pero también se encuentra prohibida constitucionalmente la interpretación extensiva en el sentido teleológico de aplicación de la ley penal en su significado más perjudicial para el reo. Cuando se trata de normas penales abiertas, en blanco, que necesitan de un complemento penal y que necesariamente se definen con amplitud, el aplicador del derecho no puede escoger de los sentidos posibles aquél más perjudicial al reo, y, en cualquier caso, el sentido que contradiga las valoraciones de la ley extrapenal. La *STC 111/1993, de 25 de marzo, declaró que los supuestos dudosos no deben ser resueltos mediante la interpretación más expansiva de los posibles*. Por todo ello, el Tribunal Constitucional, sin limitar la exigencia de taxatividad a la previsibilidad, concluye en la prohibición constitucional de *extensión analógica de la ley penal, comprensiva de la analogía in malam partem en sentido estricto y de la interpretación extensiva perjudicial para el reo*.

6. La trascendencia constitucional de esta problemática es indudable: de consolidarse una interpretación de la norma

penal del delito fiscal de la forma tan extensiva en la que se viene haciendo, *se quebrantarían las pautas valorativas que informan el sistema del Derecho penal tributario en su conjunto*, quebrando esa relación de progresión y ampliando indebidamente el alcance del tipo penal, sancionando con una pena comportamientos que el legislador ha querido someter únicamente al derecho administrativo sancionador.

Una interpretación tan amplia del art. 305 del Código Penal que lleve en la práctica a prescindir del elemento de la defraudación, entendida como simulación, más allá del contenido material de la norma, produce claras disfunciones valorativas en el sistema del Derecho penal tributario, hasta el punto de que el legislador habría exigido un componente defraudatorio para la más grave de las infracciones administrativas que, sin embargo, según la interpretación combatida del tipo penal, no sería necesario para la tipicidad penal del comportamiento. De este modo, contraviniendo el tenor literal del art. 305 CP, que requiere una defraudación, y ampliando desorbitadamente el ámbito de lo punible, los órganos judiciales habrían realizado una interpretación de la norma penal no reconocible por el destinatario, pues conduce a la exigencia de un menor desvalor de acción para el delito que el exigido expresamente por el legislador tributario para la más grave de las infracciones administrativas tributarias. Como consecuencia, *se habría sancionado con pena privativa de libertad un comportamiento que, según las valoraciones del legislador, únicamente merecería reproche en el ámbito de la sanción administrativa*.

7. partir del *factum* del caso expuesto consideramos que no es posible apreciar una defraudación fiscal en el sentido del tipo penal sin ampliar indebidamente por vía judicial, sustituyendo al legislador, el contenido material del tipo.

La cuestión planteada en el caso expuesto se refiere al límite mínimo de punibilidad en un sector del ordenamiento jurídico en el que concurren infracciones penales y administrativas. De acuerdo con las exigencias materiales del principio de legali-

dad penal, en la ley penal debe quedar definido con la suficiente precisión el contenido de la prohibición penal, y máxime en un ámbito como el del Derecho penal económico, construido a base de normas penales en blanco, y que se presenta como secundario, en el que *debe quedar perfectamente dibujado el límite mínimo de la punibilidad, con el riesgo, en otro caso, de confundir los ilícitos penales con las meras contravenciones administrativas y hacer irreconocible por el destinatario de la norma el ámbito de la prohibición penal*.

Como hemos expuesto, la STC 51/2005, de 14 de marzo, ha declarado que *la delimitación del ámbito de lo punible no puede prescindir del hecho de que la infracción penal coexiste con una serie de infracciones administrativas que ya otorgan esa protección*, y por lo tanto la determinación del ámbito de lo punible debe realizarse de acuerdo con los principios que limitan el *ius puniendi*.

Por ello no resulta indiferente, a la hora de interpretar el tipo penal, tomar en consideración las exigencias típicas de la infracción administrativa tributaria. Como hemos expuesto más arriba, *los órganos judiciales, al realizar el proceso de subsunción de los hechos en una norma penal, no pueden prescindir de la existencia de otras normas, con las que pueden existir relaciones concursales*. En el caso expuesto, la condena por delito fiscal supone que se ha aplicado la norma penal conforme a pautas interpretativas y axiológicas que pueden considerarse extravagantes y con resultados imprevisibles para el ciudadano.

Compartiendo el ilícito penal y el administrativo la idea de constituir infracciones de la norma tributaria, y más ampliamente del orden jurídico, la subsunción del hecho en el tipo penal requiere elementos adicionales de injusto que justifiquen el recurso a la pena.

Pues bien, en esas relaciones de progresión cuantitativa, y siguiendo el mismo razonamiento del Tribunal al que me dirijo, *no es razonable interpretar el tipo penal con una generosidad tal que conduce en la práctica a exigir menos condicionamientos típicos para el delito fiscal que para la infracción administrati-*

va. El Derecho penal tributario es un Derecho accesorio y secundario frente al Derecho administrativo sancionador en la tarea de protección del orden jurídico-tributario. La norma penal se limita a ofrecer un plus de protección, pero asentándose de modo necesario, aunque no suficiente, en la previa existencia de un injusto civil, mercantil, administrativo o laboral. Y aunque el Tribunal Constitucional ha declarado que la atipicidad administrativa no conduce en todo caso a la atipicidad penal, no es indiferente en la interpretación del tipo los factores de graduación del injusto utilizados por el legislador extrapenal en la tipificación de la infracción administrativa.

Entre la infracción administrativa tributaria y el delito fiscal se da una identidad estructural. La infracción administrativa es, como el delito, una acción típica, antijurídica y reprochable. Por ello, aunque sea dudoso que la atipicidad administrativa lleve a la atipicidad penal (como declara la STC 12/2005) no parece dudoso que, *tipificado un comportamiento en el Derecho administrativo sancionador, es irracional interpretar el tipo penal exigiendo un menor contenido de ilicitud que en la infracción administrativa*. También de ese modo se vulnerarían las exigencias del principio de legalidad penal y desde luego la interpretación de la norma penal sería imprevisible para el sentido común ciudadano, destinatario de la prohibición. Por tanto, una interpretación razonable de la norma penal debe llevar a sostener que *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*.

8. El ordenamiento tributario ha graduado las infracciones tributarias de acuerdo con criterios relativos al desvalor de acción. La justicia penal no puede prescindir de las valoraciones del legislador tributario a la hora de graduar el injusto administrativo. Así, tras la reforma de la Ley General Tributaria, 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 determinados medios defraudatorios o fraudulentos. La

definición auténtica que sobre los medios defraudatorios se contiene en el art. 184 LGT debe orientar la interpretación del Juez penal acerca de en qué consiste la defraudación a que se refiere el art. 305 CP. A tales efectos se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales en los documentos contables, el empleo de documentos falsos o la interposición de personas.

*No puede resultar intrascendente a la hora de interpretar el requisito de la defraudación, contenido en el tipo penal del art. 305 CP, y especialmente con relación a Impuestos, como el del Valor Añadido, que versan sobre la facturación o volumen de ventas, la circunstancia de que el empresario haya hecho constar en su contabilidad la real base imponible y que se lleve regularmente, con adecuado soporte documental, el libro de facturas emitidas y recibidas. En estos supuestos, según la ley tributaria, la inexactitud de la autoliquidación no sería calificada como infracción administrativa muy grave.*

Incluso, en la definición de los elementos objetivos de la infracción grave y la determinación del elemento de la ocultación, la jurisprudencia administrativa ha establecido la doctrina legal de que constituye una *"realidad incontestable que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración tributaria cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible"* (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2003, Recurso 2707/1998, Fundamento Cuarto).

En el caso que nos sirve de ejemplo, los criterios que informan el derecho administrativo sancionador, y han prescindido en la determinación del alcance del delito fiscal de la existencia de otras normas, las tributarias, *no delimitando adecuadamente el fin de protección de la norma penal* en un sector del ordenamiento constitucional en el que concurren infracciones administrativas y tipos penales a la tutela del orden jurídico tributario.

El Tribunal Constitucional, como se ha expuesto más arriba, ha considerado que la interpretación de la ley penal, para resultar razonable, no extravagante, debe tener en cuenta que *entre la infracción tributaria y el delito fiscal se da una relación de progresión cuantitativa (STC 120/2005)*. No se aprecian diferencias

cualitativas entre infracción penal y contravención en el ámbito del Derecho tributario. Por ello, en la determinación del límite mínimo de punibilidad, el interprete de la norma penal no puede prescindir de los criterios del legislador tributario empleados en la fundamentación del injusto administrativo. Sobre todo en un ámbito, como el penal, que por afectar al derecho fundamental a la libertad personal, requiere la aplicación de la norma conforme a los principios de proporcionalidad y subsidiariedad.

En la determinación de si el intérprete de la norma penal ha incurrido en la prohibición de la analogía, aumentando el nivel de generalización de la ley, deben valorarse los espacios propios de la infracción administrativa y de la norma penal. En las sentencias recurridas, al interpretar el tipo penal, en lugar de hacer descender el nivel de generalización en el que la ley ha formulado los elementos positivos del tipo penal, *al haber prescindido del elemento de defraudación, se ha incurrido en la prohibición de generalización*, llevando la norma penal a un escenario en el que su ámbito de protección se solaparía con el que está reservado legalmente a la infracción tributaria.

Si se quiere evitar una interpretación extravagante de la norma penal, es necesario dotarle de sentido dentro de un sistema más amplio, como el Derecho penal tributario, en el que concurren normas penales y administrativas. La autonomía de la jurisdicción penal no puede consentir interpretaciones del tipo penal que lleven a disfunciones valorativas en el sistema del Derecho penal tributario en su conjunto.

9. En la aplicación de la norma penal se ha prescindido del elemento del tipo objetivo consistente en la existencia de una defraudación, al hacer equivalentes los términos *elusión* y *defraudación*, a pesar de que el tipo penal requiere taxativamente la *elusión* mediante una defraudación. La subsunción de los hechos enjuiciados, respetando el relato de hechos probados, en el tipo penal del delito fiscal únicamente es posible si se prescinde de la exigencia típica de la defraudación, y la condena se ha basado en una interpretación de la norma que va más allá de su

tenor literal, y que, desde luego, contradice el contenido material de la norma penal. *La condena penal por delito fiscal en supuestos en los que no hay ocultación a la Administración tributaria de la base imponible supone frontal vulneración del principio de legalidad penal*, pues, la exigencia típica de una defraudación determina que no sea reconocible por los ciudadanos el alcance de la norma penal si esta se limita al impago de un tributo sin exigencia adicional de defraudación, que sugiere algo más que dejar de declarar o dejar de ingresar lo declarado.

*La STC 120/2005, de 10 de mayo, luego confirmada por la STC 48/2006, de 13 de febrero, ha declarado que no basta la elusión de un tributo para afirmar la tipicidad penal*, aunque exceda del límite de punibilidad y aunque pueda calificarse el supuesto de hecho como fraude a la ley tributaria. Es necesaria la comprobación de una defraudación, equivalente a una ocultación fáctica, a un engaño, a una simulación. De lo contrario, el intérprete estaría ofreciendo una interpretación del tipo penal más allá del tenor literal posible de la ley, incurriendo en analogía *in malam partem* prohibida. Y así, *la doctrina constitucional ha excluido del ámbito de la tipicidad penal comportamientos o artificios que "saltan a la vista"*, en expresión contenida en el FJ 4 de la STC 120/2005. Y lo que está a la vista de la Administración tributaria no puede considerarse ocultación en el sentido del tipo penal.

El Tribunal Constitucional ha declarado que "en modo alguno puede considerarse constitucionalmente irrelevante (...) que dicha imputación viniera fundamentada en la calificación de su comportamiento como negocio simulado o como fraude de ley tributaria, *dadas las muy diferentes connotaciones de cada una de esas modalidades comisivas en relación con el obligado cumplimiento de las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE*".

Precisamente en el caso que nos ocupa tiene gran relevancia constitucional que se haya declarado punible un supuesto en el que *no existe ocultación alguna a la Administración* de los datos relevantes para liquidar el tributo, y en el que la jurisprudencia, aunque vacilante, ha excluido la tipicidad en supuestos idénticos.

En este caso, la condena por delito fiscal supone haber prescindido incluso del concepto tributario de la ocultación, para definir el componente objetivo del delito fiscal, con total indiferencia hacia el régimen de infracciones tributarias y de la definición auténtica que proporciona la ley tributaria sobre el empleo de medios fraudulentos.

*La doctrina científica más especializada ha negado que exista ocultación cuando la Administración, a partir de los datos suministrados por el propio sujeto pasivo, puede llevar a cabo la liquidación y exigir su pago. Consideramos extravagante cualquier interpretación del tipo penal que aprecie en estos supuestos defraudación.*

La *jurisprudencia penal* ha negado la posibilidad de la ocultación cuando el sujeto pasivo ha proporcionado información suficiente a la Administración tributaria sobre las ventas realizadas. Por ejemplo, de modo contrario a la sentencia recurrida en amparo, pero ofreciendo una adecuada interpretación del tipo penal, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, núm 1232/1995, de 7 de junio, Sección 2.º declaró que:

«El elemento subjetivo no concurre en un mero incumplimiento de los deberes fiscales que sí podrían dar lugar a sanciones en el orden administrativo,...Sin embargo no ocurre lo mismo en el caso de la constancia de las ventas en la declaración del Impuesto de Sociedades pues resulta contrario a una intención de ocultamiento de la obligación tributaria».

En cualquier caso, la *jurisprudencia contencioso-administrativa*, recaída sobre la normativa tributaria vigente en el momento de los hechos que aquí se enjuician, era clara en la definición de los elementos objetivos de la infracción grave y la determinación del elemento de la ocultación. Así, las SSTS de 10 de noviembre de 1999, 2 de junio de 2001, 4 de marzo de 2003 y 29 de abril de 2004, dejan clara la doctrina legal de que constituye una "realidad incontestable que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración tributaria cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible" (Sentencia de la Sala Tercera del

Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2003, Recurso 2707/1998, Fundamento Cuarto) cuando, como en nuestro caso, dispone de los datos necesarios para liquidar por medio de una comprobación abreviada.

10. El plus de desvalor que requiere el tipo penal guarda estrecha relación con las *posibilidades de autotutela administrativa*.

*No puede haber delito fiscal cuando la Administración tuvo (o pudo tener con una mínima comprobación) conocimiento del hecho imponible, cuando no se han utilizado en la defraudación medios engañosos que impidan o dificulten la normal labor de comprobación de la Administración tributaria.*

En el caso que nos ocupa la Administración liquidó el tributo por una mera actividad de comprobación abreviada. La presente causa deriva del inicio de actuaciones inspectoras por la Agencia Tributaria. La razón de la inclusión en el Plan de Inspección se debe al descuadre de datos entre lo declarado por el sujeto pasivo en el modelo 347 y en su declaración de IVA. Es decir, la Administración Tributaria pudo detectar la inexactitud de la declaración mediante la aplicación de un sencillo programa informático. No ha sido necesario en este caso disponer de una infraestructura inspectora para descubrir la elusión fiscal. *La elusión del tributo se ha comprobado por la Administración tributaria con base exclusivamente en los datos proporcionados en otras declaraciones tributarias por el propio sujeto pasivo.* La Inspección en ningún momento tuvo que desplegar una actuación de investigación inquisitiva, material o completa, tendente a descubrir lo omitido ni a destapar lo ocultado. Lo efectuado por la Inspección en el procedimiento administrativo previo fue únicamente una labor, no de investigación (artículo 109.2 de la LGT/1963), sino de mera comprobación (artículo 109.1 de la LGT/1963).

Esta ha sido la posición de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo: La *Sentencia del Tribunal Supremo – Sala 2.ª–* de 19 de noviembre de 2004, ha declarado de un modo concluyente, a propósito del tipo del art. 307 CP, de estructura idéntica al del

art. 305, que una cosa es el impago de tributos y otra diferente, como requiere el tipo, "defraudar eludiendo el pago de tributos". Por ello concluye que "*ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social*".

En el mismo sentido, la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo más reciente expresada en la Sentencia núm. 737/2006, de 20 de junio, Rec. casación núm. 473/2005, ha declarado que "*(...) para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (SSTS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993) 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 bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes*".

En el caso expuesto, a partir de una interpretación extensiva del tipo, se ha considerado suficiente para la tipicidad del delito fiscal la simple omisión de la declaración, la mera elusión del pago, prescindiendo, en consecuencia, de la interpretación razonable, previsible para un ciudadano, de que *sólo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos* (Fundamento Undécimo STS 737/2006).

En el caso que nos sirve de análisis, los datos suministrados por el sujeto pasivo en el modelo 347, confirmados por los declarados por los terceros (clientes y proveedores) y por los asientos del libros de contabilidad, ajustada plenamente a la realidad, fueron suficientes para determinar la base imponible de IVA y liquidar el impuesto.

No puede resultar irrelevante constitucionalmente, como ha declarado el Tribunal Constitucional, que la elusión del pago sea el resultado de una *mera inexactitud de la declaración, pero pro-*

*porcionando a la Administración tributaria información suficiente sobre el hecho imponible, con relación al supuesto más grave de que la elusión fiscal sea consecuencia del empleo de una defraudación o medios dirigidos a imposibilitar la función de comprobación que la Ley exige a la Administración tributaria.*

Debe tenerse en cuenta que, a pesar de la declaración presentada por el sujeto pasivo, *existe un deber de la Administración de comprobar las declaraciones tributarias. Por lo tanto, en la mera inexactitud de la declaración no puede consistir el reproche penal.* El art. 102.1 de la LGT/1963 dispone que "*la presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen*". Y "*la Inspección comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo*" (art. 10 RGIT). Lo esencial es, pues, determinar si en el cumplimiento de ese deber se han puesto obstáculos por el sujeto pasivo que impiden la normal comprobación por los actuarios. *Si la autoliquidación no dispensa a la Administración del deber de comprobar, no puede situarse el injusto penal solo en la incorrección de la autoliquidación.*

En la declaración del modelo 347 presentada por el propio sujeto pasivo, dentro del plazo legal de declaración, se declaró como única operación de venta la operación reflejada en la declaración correspondiente al primer trimestre de IVA, detallada por su valor real. No puede reputarse engaño, en el sentido del tipo penal, una declaración de IVA, aunque sea inexacta, pero al mismo tiempo presentar un modelo 347 con valor real, sobre todo cuando existe una sola operación de venta en el ejercicio. Se trataría de un plan grotesco, que casi sugiere una tentativa irreal, por lo burdo del plan, incapaz de inducir a error a la Administración, salvo dejadez absoluta de sus potestades de autotutela, que en este caso se han ejercitado con normalidad.

Aplicar la norma penal a un supuesto como este supone interpretar de una forma tan extensiva el tipo penal que se prescinde

en la práctica de la exigencia de una auténtica defraudación, basando con comprobar un impago en cantidad suficiente para superar el umbral del delito.

*11. Una interpretación del tipo penal que considere suficiente como fundamento del injusto penal la inexactitud de la autoliquidación trimestral, a pesar de haber cumplido otras obligaciones formales, facilitando información correcta a la Administración sobre el mismo hecho imponible, comporta una interpretación extravagante del tipo penal, contraria a la orientación material de la norma.*

No hay defraudación en el sentido del tipo penal cuando, a pesar del incumplimiento del deber de declarar correctamente en la autoliquidación trimestral, el sujeto pasivo ha cumplido correctamente su deber de presentar declaración anual de operaciones con terceros y ha anotado correctamente en sus libros contables las bases imponibles, llevando precisamente la relación de facturas emitidas y recibidas. La Administración tiene el deber de comprobar la autoliquidación del sujeto pasivo del tributo.

Recordemos que en el caso expuesto, aunque se incumplió del deber de declarar correctamente en la autoliquidación trimestral, no obstante, la única operación de venta realizada en el periodo fue declarada correctamente en la declaración anual de relaciones con terceros, y se encontró puntualmente reflejada en los libros de registro fiscales y en el libro de facturas emitidas, acreditando los correspondientes soportes documentales. *En estas condiciones no cabe hablar de ocultación en el sentido del tipo penal del art. 305 del Código Penal: la Administración con los únicos datos suministrados por el sujeto pasivo puede llevar a cabo la liquidación y exigir su pago. El fin de protección de la norma penal no puede comprender casos como el que aquí se expone y por el que ha sido condenado el demandante de amparo. La norma penal no tutela la inactividad de la Administración tributaria, ni pretende el legislador penal, con la amenaza de la pena, dispensar a la Administración de sus deberes legales de comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo.*

*El modelo 347 de declaración de operaciones con terceros es un instrumento de gestión que sirve precisamente para comprobar el IVA. El modelo 347 es el principal elemento de información y control para que la Administración obtenga la información necesaria para la determinación de la base imponible de IVA. Es un instrumento esencial en el sistema de IVA, en prueba de lo cual obtiene su precisa regulación en el art. 164 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que este deber de declaración se encuentre en las leyes reguladoras de otros tributos, como la Ley del Impuesto de Sociedades, ni al del IRPF.*

El RD 2027/1995, que regula el modelo de declaración de operaciones con terceros, subraya que su implantación obedece a la necesidad de afrontar una correcta gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que la información suministrada sea de general aprovechamiento para la gestión del sistema tributario en su conjunto.

Las sentencias que aprecian delito fiscal en casos como el expuesto, a la hora de concluir que hubo ocultación tributaria han interpretado de una manera extraordinariamente laxa el concepto de ocultación, hasta el punto de identificar la defraudación con la mera declaración inexacta, sin valorar si la información proporcionada por el sujeto pasivo a la Administración tributaria ha permitido a la Administración tener pleno conocimiento de la realización del hecho imponible. Incluso, la presentación de una declaración posterior a la inexacta, antes de que la Administración inicie el procedimiento de comprobación, que incluso es impulsado por virtud de esta última declaración en el modelo 347, tiene el contenido material de una regularización tributaria. La declaración correcta en el modelo 347 equivale a una subsanación de la previa autoliquidación trimestral, con eficacia exoneradora.

Siendo el IVA un impuesto sobre el volumen de negocios, sobre la facturación, la clave del sistema es la información que debe proporcionarse a la Administración tributaria relativa al volumen de facturación, y en este sistema cobra especial importancia el modelo 347, de operaciones con terceros. Debe

tenerse en cuenta que, *conforme al art. 305.2 del Código Penal, la acción no se realiza por la declaración trimestral inexacta, sino que la defraudación típica debe referirse al año natural, de modo que habrían coincidido en el tiempo la declaración anual de IVA (inexacta) y la declaración de operaciones con terceros (exacta), referidas ambas al mismo ejercicio fiscal.* La Administración tributaria dispuso de la información que le proporcionaban dos instrumentos de declaración e información: la autoliquidación y el modelo 347, contradictorios, una inexacta, otro correcto. Insistimos en que en estas condiciones no puede hablarse de defraudación sin ampliar exageradamente el ámbito de lo punible, *en contra del fin de protección de la norma penal del delito fiscal.*

La realización del tipo penal no exige solo la elusión de un tributo, sino que esta elusión sea consecuencia de una defraudación a la Hacienda Pública. No hay engaño por la mera presentación de una declaración inexacta de IVA cuando se ha presentado otra declaración contradictoria posterior, exacta, de forma tal que la Administración puede percibir, sin esfuerzo, el hecho imponible realizado. En otro caso se habría realizado, pues, una *extravagante comprensión del requisito típico de la defraudación, con vulneración del derecho fundamental a la legalidad penal del art. 25 CE.*

12. La jurisprudencia constitucional, a partir de la *Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo*, ha establecido la equivalencia entre la ocultación y la simulación. Por tanto, la mera declaración inexacta no puede equivaler a una simulación que disfraza la realidad tributaria. Incluso el Alto Tribunal ha declarado la atipicidad penal de supuestos de elusión del pago del tributo mediante un comportamiento en fraude de ley. Así, ha declarado (Fto. Jco.6) que:

«la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria».

De acuerdo con estos presupuestos, ha establecido el Tribunal Constitucional que la defraudación típica consiste en el engaño u ocultación de la situación fáctica de la que dimana el deber tributario. No hay ocultación cuando el sujeto ha proporcionado a la Administración información suficiente sobre el hecho imponible, cuando éste ha quedado "*a la vista*".

*No es reconocible por el ciudadano una norma penal que requiere menor contenido de ilicitud que la infracción administrativa.* Podría considerarse incluso que una actuación en fraude de ley es más opaca que la conducta que se ha reprochado penalmente al demandante de amparo, que, aunque presentó una autoliquidación inexacta, sin embargo proporcionó a la Administración los datos reales del hecho imponible en declaración posterior, que proporcionó la base necesaria para liquidar el impuesto.

## 2. Desde el punto de vista del principio de proporcionalidad

En el mismo ámbito de los principios constitucionales del Derecho penal, y también al amparo del art. 25 CE, en relación con el artículo 1 de la CE, que consagra la libertad como valor superior del ordenamiento jurídico, aunque se estimase que las sentencias recurridas no han incurrido en la prohibición constitucional de la analogía *in malam partem*, en todo caso se habría vulnerado el principio de proporcionalidad y la regla de subsidiariedad como límite de la intervención penal, también con relevancia constitucional.

1. *La STC 139/1999 es clara cuando afirma que el principio de legalidad penal comprende la proscripción constitucional de penas desproporcionadas.*

El deriva del Estado de Derecho, pues la intromisión estatal en la libertad del ciudadano únicamente solo es posible cuando no existan recursos menos lesivos que la pena para garantizar eficazmente el ámbito tutelado por la norma. Y también en este

contexto hay que situar el problema político-criminal de la delimitación entre hechos punibles y contravenciones.

En la aplicación de la Ley, también los órganos judiciales se encuentran sujetos al principio de proporcionalidad y de prohibición de exceso, en el sentido de que la vinculación objetiva del Juez penal a toda la política criminal, y a las limitaciones en la aplicación de la norma penal derivadas del principio de intervención mínima.

En el mismo sentido, y específicamente en el ámbito del Derecho penal tributario, de la doctrina constitucional expuesta en la *STC 120/2005* se infiere que el Tribunal Constitucional ha concedido relevancia constitucional al principio de subsidiariedad y a su vulneración en sede interpretativa.

En parecidos términos, la *STC 111/1993, de 25 de marzo*, declaró que los *supuestos dudosos no deben ser resueltos mediante la interpretación más expansiva de los posibles*. Por todo ello, el Tribunal Constitucional, sin limitar la exigencia de taxatividad a la previsibilidad, concluye que la prohibición constitucional de *extensión analógica de la ley penal, comprende la analogía "in malam partem" en sentido estricto y la interpretación extensiva perjudicial para el reo*.

La *STC 88/2003, de 19 de mayo*, declara vulnerado el principio de legalidad penal cuando el recurso a la pena supone un sacrificio innecesario o desproporcionado de la libertad de la que priva.

Por lo tanto, al margen de la prohibición de la analogía y de la generalización de la norma penal, también *tiene relevancia constitucional la opción interpretativa que quiebra la regla de la subsidiariedad del Derecho penal*.

2. En este mismo sentido, como ha declarado el Tribunal Constitucional en *Sentencia 51/2005, de 14 de marzo, el ámbito de la tipicidad penal es distinto y más estrecho que el de las prohibiciones administrativas. La reducción del tipo se alcanza, en primer lugar, en el plano de la interpretación literal o gramatical. Y, en segundo lugar, acudiendo a los principios generales limitadores del ejercicio del "ius puniendi"*.

A tal efecto debe atenderse a la protección de un bien jurídico frente a conductas que revelen una *especial potencialidad lesiva para el mismo*.

Y además, puede leerse en la misma *STC 51/2005, la delimitación del ámbito de lo punible no puede prescindir del hecho de que la infracción penal coexiste con una serie de infracciones administrativas que ya otorgan esa protección*, por lo que, en virtud del carácter de *última ratio* que constitucionalmente ha de atribuirse a la sanción penal, *sólo han de entenderse incluidas en el tipo las conductas más graves e intolerables*, debiendo acudir-se en los demás supuestos al Derecho administrativo sancionador, pues de lo contrario *el recurso a la sanción penal resultaría innecesario y desproporcionado*.

De este modo el Tribunal Constitucional ha otorgado relevancia constitucional a la lesión del principio de proporcionalidad y de subsidiariedad del Derecho penal.

La *STC 139/1999, de 20 de julio*, ha declarado que el juicio de proporcionalidad que procede en esta sede de amparo, en protección de los derechos fundamentales, debe ser muy cauteloso y se limita a verificar que la norma penal no produzca "un patente *derroche inútil de coacción* que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho" (*STC 55/1996, fundamento jurídico 8.º*) o una "actividad pública arbitraria y no respetuosa con la dignidad de la persona" (*STC 55/1996, fundamento jurídico 9.º*) y, con ello, de los derechos y libertades fundamentales de la misma.

*El principio de interpretación del ordenamiento jurídico en el sentido más favorable al ejercicio y disfrute de los derechos fundamentales es incompatible, pues, con ampliaciones exageradas del ámbito de prohibición penal con correlativa afectación de la libertad personal. El recurso a la pena para reprochar comportamientos que no presentan especial dañosidad social o potencialidad lesiva, y frente a los cuales la sanción administrativa permite una retribución justa, es una *respuesta desproporcionada, contraria al principio de proporcionalidad y a la**

*libertad y justicia como valores superiores del ordenamiento jurídico.*

3. También la jurisprudencia ordinaria en el ámbito de la potestad sancionadora de la administración tributaria ha declarado que la discrecionalidad que se otorga a la Administración en la imposición de sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, debe ser desarrollada ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporción entre los hechos imputados y la responsabilidad exigida, dado que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según un criterio de proporcionalidad en relación con las circunstancias del hecho, *proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la Administración y que reduce el ámbito de sus potestades sancionadoras (sentencias de 24 de noviembre de 1987, 15 de marzo de 1988, 30 de octubre de 1990, 29 de abril de 1991, 8 de marzo de 1994 y 7 de marzo de 1996).*

4. El ámbito propio del principio *in dubio pro reo* es, ciertamente, la *cuestión fáctica*, esto es, la prueba sobre los hechos, y que no existe en la cuestión jurídica ninguna prohibición al Juez penal de escoger de entre las diferentes posibilidades interpretativas la más perjudicial para el acusado, en contra de las máximas *odiosa sunt restringenda y singularia non sunt extendenda*. Pero, desde el prisma del *principio constitucional de proporcionalidad*, sin embargo, no puede resultar irrelevante la existencia de una jurisprudencia contradictoria, cuando no existe en nuestro ordenamiento procesal penal un recurso para la unificación de doctrina, fuera del ámbito especializado de la jurisdicción de menores. Y en todo caso, la interpretación de la norma penal que otorga mayor amplitud a la prohibición penal, reduciendo correlativamente el de la infracción administrativa concurrente, presenta relevancia constitucional desde la perspectiva del valor justicia y el principio de intervención mínima que informa el derecho penal.

5. Si en un asunto penal caben varias posibilidades de interpretación, y *las distintas posibilidades se encuentran en una relación gradual*, como acontece en el ámbito que nos ocupa en la delimitación entre el delito fiscal y la infracción administrativa, *debe escogerse la posibilidad más favorable al acusado* (esto es, la infracción administrativa) cuando la más grave (la aplicación de la norma penal) es incierta.

Si, como es sabido, existe jurisprudencia contradictoria acerca de la relevancia que puede tener en la determinación del alcance del delito fiscal la circunstancia de que el sujeto pasivo haya incluido la deuda por IVA en la declaración del Impuesto de Sociedades, o que haya expuesto la operación jurídica en el modelo de declaración 347, *debe optarse optado por la interpretación que suponga menos injerencia estatal en el ámbito de la libertad del individuo, esto es, una aplicación de la norma penal con sujeción al principio de proporcionalidad.*

En un Derecho, como el penal, regido por el principio de intervención mínima, son incompatibles interpretaciones expansivas de la norma penal, ofreciendo un ámbito de la tipicidad mucho más amplio que el de las prohibiciones administrativas. Debe acogerse aquella interpretación que reduzca el alcance del tipo penal al ámbito propio que le está reservado.

6. Desde el prisma del principio de proporcionalidad, puede resultar imprevisible para el ciudadano un reproche penal por razón de un comportamiento que *no es valorado por la comunidad como un caso de especial potencialidad lesiva, en el sentido de la STC 51/2005*. Y no es disvaliosa en la misma medida la elusión del pago de un tributo por medio de una defraudación consistente en engañar a la Hacienda Pública, obstruyendo sus potestades de autotutela, que la que es consecuencia de un comportamiento consistente en *presentar una declaración inexacta pero al mismo tiempo suministrando a la Administración, también en cumplimiento de obligaciones formales de información, elementos suficientes para liquidar correctamente el tributo*, sin necesidad incluso de actuar sus

facultades de inspección inquisitiva. Se imponen, pues, restricciones al objeto de la prohibición, evitando que el delito fiscal se solape con la infracción administrativa en el ámbito de la prohibición, arbitrando con el recurso a la pena un cómodo expediente para dispensar a la Administración de ejercer sus normales facultades de comprobación.

El Tribunal Constitucional ha declarado que *únicamente la interpretación restrictiva del tipo penal, cuando concurre con infracciones administrativas, resulta compatible con las exigencias constitucionales derivadas del principio de legalidad*, tanto desde la perspectiva de las garantías formales y materiales inherentes al principio de reserva de Ley, como desde la perspectiva de la proporcionalidad de la reacción penal.

7. Una generosa interpretación del tipo del delito fiscal, en la que se prescinda del *desvalor de la acción en la fundamentación del injusto penal*, es contraria al principio de proporcionalidad. Es preciso tener en cuenta que en la graduación del injusto penal, frente al ilícito tributario, no puede prescindirse de la forma de ejecución del delito y de la voluntad aplicada al hecho. El desvalor del resultado, la cuota defraudada, ocupa un lugar secundario en la fundamentación de la ilicitud del delito fiscal, y la exigencia típica de una defraudación requiere, en el plan del autor, la puesta en práctica de medios fraudulentos dirigidos a engañar a la Administración tributaria y neutralizar sus facultades de autotutela. En el caso que nos sirve de ejemplo, en *la elusión del pago no se han utilizado medios fraudulentos, no se habría realizado siquiera el supuesto de hecho típico de la infracción tributaria más grave*.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina más especializada la circunstancia de que el tipo penal requiera un determinado límite cuantitativo para establecer la punibilidad no significa que pueda fundamentarse el injusto penal sólo en la producción de un resultado. Pues desde el punto de vista del contenido material del delito y de la afectación al bien jurídico protegido entendido en una dimensión constitucional o socioeconómica, la elusión de un

tributo por cuantía que exceda de ese límite de punibilidad no permite aún comprobar una lesión efectiva del bien jurídico.

Así, desde el punto de vista institucional, socioeconómico, el delito fiscal no es lesivo en concreto, y encuentra el fundamento de su punición en la doctrina de la generalización. El Tribunal Constitucional ha aludido a este principio en la STC 164/1995, de 13.11:

«(...) las relaciones tributarias son, por naturaleza, relaciones masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública.

Así pues, el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de "salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse"».

Si el delito fiscal comparte con la infracción administrativa esa función preventiva, de acuerdo con la teoría de la acumulación, resulta necesario reservar para el delito fiscal un espacio frente a la infracción tributaria que justifique el recurso a la pena, y por ello no puede limitarse la fundamentación del injusto penal en la comprobación de un resultado que, valorado en su consideración individualizada, no supone un menoscabo efectivo del bien jurídico supraindividual. Por ello, la doctrina más moderna propone restricciones al alcance del tipo en el ámbito del desvalor de acción. Y concebido el límite cuantitativo como condición objetiva de punibilidad es una circunstancia que se encuentra *en relación directa con el hecho*, pero que no pertenece *ni al tipo del injusto ni al de la culpabilidad*. Y, desde este punto de vista, no cabe fundamentar el injusto penal, frente al administrativo, en

una pura cuestión de la cuantía de lo defraudado, que, como se ha expuesto, sin siquiera sirve para fundamentar el tipo del injusto penal.

8. De acuerdo con las consideraciones que anteceden, una vez sentado que tiene relevancia constitucional, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, *la respuesta adecuada al "factum" expuesto debía haberse proporcionado en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.*

El régimen sancionador tributario diseñado por la Ley General Tributaria 58/2003, ha reservado las sanciones más graves para los supuestos de mayor ilicitud. Y en la graduación del injusto se atiende junto al resultado (importe de la cuantía defraudada) al desvalor de acción: la infracción es grave si se aprecia ocultación y muy grave si en la elusión se ha utilizado medios fraudulentos. De forma tal que *la infracción tributaria es leve, cualquiera que sea la cuantía de la cuota eludida, si en la acción no puede apreciarse ocultación o el empleo de medios fraudulentos.*

La jurisprudencia administrativa ha sido restrictiva en la apreciación de la ocultación, a pesar de ser definida con gran amplitud en la legislación tributaria. Y se ha tratado de huir de toda tentación de automatismo, evitando hacer coincidir este concepto con la mera inexactitud de la declaración (entre otros pronunciamientos, vide. Sentencias de la Audiencia Nacional, de 13 de julio de 2000, 15 de febrero de 2001, 27 de junio de 2002 o 12 de febrero de 2004).

Aunque el RD 2063/2004 que aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario dispone en el apartado 1 del artículo 4 que dicha ocultación existe *"aún cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor"*, la doctrina interpreta que *no hay ocultación cuando la realidad de los datos omitidos es puesta de manifiesto por el*

*propio sujeto infractor en otras declaraciones tributarias a las que está obligado según la ley fiscal.* En estos casos la información no es obtenida de terceros, ni por medio del examen de libros o documentación en poder del sujeto pasivo, sino porque le ha sido proporcionada por el sujetopasivo.

Para una adecuada interpretación de esta cuestión, debe tenerse en cuenta que ha desaparecido en la versión definitiva del RD 2063/2004 la pretensión del proyecto reglamentario de considerar que hay ocultación incluso aunque la Administración pudiera conocer la realidad de los hechos "por declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquel al que se refiere la sanción". La supresión de esta disposición tiene la única lectura de que no hay ocultación cuando el conocimiento del hecho imponible se ha obtenido en virtud de datos facilitados por el propio sujeto pasivo. Aunque se haya presentado una declaración inexacta, un *actus contrarius* en otra declaración puede equivaler a declaración veraz, pues en esencia corresponde a la Administración tributaria liquidar, o cuando menos comprobar la autoliquidación, y el núcleo del injusto material reside en la obstrucción de esa función de comprobación, en la puesta en escena de medios que pueden inducir a error a la Administración en el ejercicio de esa función.

La jurisprudencia administrativa, vigente en el momento en que se desarrolló el hecho por el que ha sido condenado a pena privativa de libertad el demandante de amparo, acuñada a partir de la Sentencia de 10 de noviembre de 1999, aunque seguida por otros pronunciamientos posteriores (2 de junio de 2001, 4 de marzo de 2003 y 29 de abril de 2004), ha establecido la doctrina legal de la *inexistencia de ocultación* —de la que además el Tribunal hace derivar la inexistencia de infracción— *en los supuestos en que la Administración tiene pleno conocimiento de los datos para liquidar.* Sostiene el Tribunal Supremo en los anteriores pronunciamientos que,

«(constituye una) realidad incontestable *que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración cuando ésta conoce per-*

*fectamente la realización del hecho imponible, de lo que deriva que siempre que la Administración practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas ( art 121 LGT), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación» (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2003, Recurso 2707/1998, Fundamento Cuarto).*

Por ello, cuando, como en el caso que analizamos se ha presentado el modelo 347 correspondiente al mismo ejercicio en el que se produce la elusión del IVA, en el que se detalla la operación a valor real, y cuando el mismo sujeto ha declarado la operación en el modelo correspondiente al Impuesto de Sociedades, correspondiente al mismo ejercicio, no es posible siquiera apreciar ocultación en el sentido de la infracción administrativa. *En esta situación, y al margen de la cuota impagada, el comportamiento del demandante de amparo no habría sido calificado como infracción grave, únicamente como infracción administrativa leve.* La Administración Tributaria pudo detectar la inexactitud de la declaración mediante la aplicación de un sencillo programa informático. Y la información sobre la operación la obtuvo precisamente de lo declarado por el sujeto pasivo, no por otro medio autónomo de investigación.

Desde luego no se habrían utilizado medios fraudulentos según la definición auténtica que proporciona el art. 184.3 de la Ley General Tributaria.: no hubo anomalías sustanciales en la contabilidad; no se emplearon facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados. Por el contrario: a) El obligado tributario ha declarado las bases imponibles reales en la declaración del Impuesto de Sociedades y en el modelo 347 de operaciones con terceros. b) Los libros de contabilidad reflejaban fielmente el hecho imponible. En particular, los libros registros de IVA y los libros contables reflejan el hecho imponible en su valor real.

9. Una interpretación del tipo penal adecuada al principio de proporcionalidad debería llevara exigir que *en el delito fiscal se*

*hallen todos los elementos que permiten la calificación del hecho como infracción tributaria muy grave, y además un plus de desvalor que justifique el recurso a la pena. En otro caso, en el sentido expuesto por la precitada STC 51/2005, en la delimitación del ámbito de lo punible se habría prescindido del hecho de que la infracción penal coexiste con infracciones administrativas que ya otorgan la protección frente a hechos como el atribuido al demandante de amparo.*