

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema central de este trabajo es el estudio de la significación penal de la omisión de tributación por ganancias procedentes de actividades ilícitas. Esta es, sin duda, una cuestión polémica y poco abordada en la doctrina. El problema radica en establecer si las ganancias obtenidas por medio de la comisión de delitos se encuentran sujetas a tributación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto de Sociedades y si la elusión de su pago puede dar lugar, por lo tanto, a la comisión de un delito fiscal.

1. Introducción

En las últimas décadas se han producido cambios muy significativos y de gran relevancia en la criminalidad mundial. Frente a las actividades criminales clásicas, llevadas a cabo fundamentalmente por un sujeto individual, se puede observar en la actualidad una creciente evolución hacia el denominado “crimen organizado”.

Tradicionalmente el crimen organizado es considerado como un problema de orden público interno de los Estados. Si bien las organizaciones criminales han tenido, en su origen, una actividad que se

desarrollaba en un solo Estado, ahora presentan una dimensión internacional que dificulta enormemente una actuación eficaz contra el mismo.

Se puede decir que la moderna criminalidad no es ajena a los grandes procesos y cambios contemporáneos. La globalización de la economía es considerada el factor más importante que ha influido en el desarrollo y expansión de la criminalidad en el ámbito mundial. Las grandes organizaciones criminales han demostrado gran habilidad para aprovechar las ventajas que ofrece el nuevo espacio mundial con la creación de zonas de libre comercio, en las que se produce una permeabilización económica de las fronteras nacionales y se reducen los controles, como es, por ejemplo, la Unión Europea.

En este gigantesco mercado hacia el que evoluciona la economía mundial existe una demanda de bienes prohibidos que lo convierten en especialmente idóneo para la proliferación de organizaciones criminales dedicadas a este sector de la economía sumergida. Este sector sumergido de la economía se dedica a bienes cuyo intercambio a escala mundial ha generado un nuevo sector de la actividad económica: tráfico de armas, drogas, dinero de origen ilícito (blanqueo), materiales radioactivos, tráfico de mano de obra (inmigrantes), tráfico de órganos humanos, embriones, de obras de arte, etc.

Consciente de esta situación, el Consejo Europeo ha dictado recientemente el ACTO 2000/C 124/01¹ mediante el cual se propone la *Estrategia de la Unión Europea para la Prevención y Control de la Delincuencia Organizada*. En este documento se proponen una serie de medidas para lograr una eficaz lucha contra el crimen organizado estructurado fundamentalmente sobre una política de criminalización de delitos económicos: especialmente deli-

¹ DOCE 3 mayo 2000; publicado íntegramente también en Actualidad Penal 6/2000.

to fiscal y blanqueo de capitales, tráfico de estupefacientes, tráfico de armas, entre otros.

Ante este panorama, denominado también de la “criminalidad de la globalización” (criminalidad organizada), la política criminal evoluciona hacia una importante restricción de derechos. El arma más importante para la lucha contra el crimen organizado parece, en la actualidad, estar centrado en medidas tendentes a atacar el “patrimonio criminal”, es decir, “donde no hay dinero, no hay criminalidad”.

Desde el Derecho penal las medias tradicionales adoptadas para atacar el patrimonio criminal se encuentran en: A) medidas de carácter confiscatorio: el comiso de las ganancias y la multa proporcional y B) el delito fiscal.

En especial, me referiré aquí a la problemática sobre la posibilidad de someter a tributación las ganancias obtenidas como consecuencia de la comisión de delitos y si la elusión del pago de tributos por dichas ganancias puede dar lugar a un delito fiscal.

2. Constelación de Casos

En sentido positivo, afirmando siempre la existencia de delito fiscal aunque las ganancias a que se refiriera la elusión del pago fueran procedentes de otros delitos, se ha pronunciado la escasa jurisprudencia existente en esta materia²:

- En la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994 algunos acusados utilizaron sociedades constituidas al efecto de invertir en el mercado comercial y financiero los beneficios dinerarios que otros acusados obtenían con actividades ilícitas (tráfico de estupefacientes). El complejo societa-

² SAN, 27.9.1994, STS 7.12.1996, SAP Madrid (Secc. 6ª), 24.2.1998, SAP La Rioja de 28. 7. 1999, STS 21.12.1999.

rio se nutría en sus actividades del dinero ilícitamente obtenido, y luego era destinado a la adquisición de inmuebles, establecimientos comerciales, ampliaciones de capital y pagos de servicios. Los procesados no hicieron constar en las declaraciones de su IRPF los incrementos patrimoniales obtenidos como consecuencia de las actividades ilícitas. La Audiencia Nacional condenó a los procesados por delito de receptación y por delito fiscal. Posteriormente, el Tribunal Supremo en la STS de 7 de diciembre de 1996 absolvió del delito de receptación por falta de prueba y mantuvo la condena por el delito fiscal.

- En el caso de la sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja de 28 de julio 1999 se trataba de una sociedad irregular, cuyo objeto social era la compra-venta de automóviles importados, que –en verdad– vendía en España vehículos robados en Italia falsificando los papeles de los mismos. Los titulares de la sociedad fueron condenados por delito fiscal por eludir el pago del IVA y por no llevar contabilidad cuando la legislación tributaria así lo obligaba, así como por delito de falsedades³. Asimismo lo confirmó el Tribunal Supremo en su posterior sentencia de 17 de julio 2000.

³ Fundamento Jurídico 4^a, en que se argumenta la existencia del delito fiscal: “Se dirige también acusación por la comisión de tres delitos contra la Hacienda pública, del artículo 305 del Código penal, con relación a defraudación en la cuota del IVA en 1997, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (...), y que consumen la existencia de un delito contable del artículo 310, en su párrafo a).

La comisión de este último delito resulta manifiesta. La sociedad “Autos C” ni particularmente ninguno de sus administradores, llevó los libros de contabilidad obligatorios, o ningún otro registro que cumpla esta finalidad. A título de ejemplo, examinada toda su documentación no pueden conocerse las cuantías pagadas por la empresa (si es que pagó algo) en la adquisición de los vehículos de importación. A parte de ello, y con relación al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, las infracciones en las obligaciones contables son también notorias. El artículo 64 del Decreto Foral 209/92 el reglamento del IRPF, establecen para quienes determinen sus rendimientos por estimación objetiva la llevanza de los siguientes libros de registros: a) ventas e ingresos, b) compras y gastos, y c) bienes de inversión. Respecto del Impuesto sobre el Valor

Añadido, conforme al decreto Foral 86/93 y Reglamento del IVA, los empresarios sujetos pasivos del impuesto deberán llevar los siguientes libros de registros: Registro de bienes de inversión; el artículo 40 del decreto foral, también en relación con el régimen especial de bienes usados exige un Libro Registro específico en que se anoten de manera individualizada y con la debida separación cada una de las adquisiciones y entregas afectadas por el régimen especial.

No puede alegarse por los acusados ignorancia o desconocimiento de sus obligaciones, tanto e las fiscales como de las más elementales que puedan exigirse a todo empresario, ni deferir esta responsabilidad a una gestoría, que a lo sumo se limita a confeccionar las declaraciones con los datos que le suministre la propia empresa.

Independientemente de los números de identificación fiscal empleados en la facturación de los bienes y en las declaraciones impositivas, lo cierto es que tal infracción ha sido cometida con relación a la actividad desarrollada por "Autos C" y que la sociedad irregular del mismo nombre está constituida por ambos hermanos acusados de este delito, y los dos que figuran como administradores solidarios de la misma, con aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 del código penal, en relación con los administradores de derecho o de hecho de una persona jurídica, o para quien actúe en representación de otro.

En lo que atañe a los otros delitos contra la Hacienda Pública la defensa de A. Articuló una cuestión prejudicial referente a la nulidad del expediente o actuación administrativa que debe caer por su propio peso, dado que no ha existido actuación administrativa previa a la judicial (...) es al órgano judicial a quien corresponde fijar la cuota defraudada, no a la Administración tributaria, al ser un elemento objetivo del delito que debe ser fijado dentro del propio proceso penal.

Rechazada la anterior cuestión, los hechos enjuiciados son también constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, por defraudación de cantidades correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido durante el año 1997, en cuantía superior a quince millones de pesetas. En principio, tratándose de un impuesto que se liquida trimestralmente, el tiempo para computar lo defraudado deberá contraerse al año natural (...), aun cuando no se efectuara declaración de este último período del año, cuando ya se habían iniciado actuaciones judiciales y se había intervenido la documentación. En este caso, con independencia del origen ilícito de los bienes vendidos, el impuesto grava precisamente el acto dispositivo (la entrega de bienes a título oneroso), compraventa que como se pondrá de manifiesto en esta resolución cuenta con plena eficacia jurídica. No puede tampoco servir de excusa la intervención judicial, con respecto a la falta de presentación de la última liquidación del año (las anteriores se habían presentado, pero fraudulentamente), dado que, siendo manifiesta la obligación de tributar por este concepto, en las propias actuaciones se practicó una liquidación del impuesto y determinación de la cuota adeudada, por lo que con arreglo a lo dispuesto en el número 4 del artículo 305 del Código penal, los imputados siempre tuvieron posibilidad de regularizar su situación fiscal, en cualquiera de las situaciones que contempla el precepto legal, y particularmente desde que se iniciaron, dentro del mismo proceso, las diligencias tendentes a la depuración de este delito, de las que tuvieron conocimiento, al encontrarse debidamente personados en la causa.

De este delito, con independencia del NIF utilizado en las facturas, y tratarse de operaciones realizadas por "Autos C", y bajo esta denominación social, responderían también por aplicación del artículo 31, los administradores de la sociedad, sin que pueda exculparse a M., que siempre se ha atribuido una titularidad puramente formal en la socie-

- Recientemente, la sentencia de 21 de diciembre de 1999 de la Sala Segunda del Tribunal Supremo se ocupó del caso de un acusado que no declara como rentas beneficios procedentes de dinero obtenido como consecuencia de hechos constitutivos de delito de malversación, de cohecho y de estafa. El Tribunal Supremo entendió que dicho dinero era constitutivo de un incremento de patrimonio no justificado y no declarado, por lo que se eludió así el pago de tributos a los que el acusado estaba obligado. La sentencia condena al acusado por los delitos antes mencionados así como por delito fiscal ⁴.

dad. Con todo, figura como administrador de la sociedad, efectúa contrataciones a su nombre, obra en las cuentas bancarias, su presencia activa en el negocio es continua, concurriendo datos suficientes como para descartar esa pretendida inhibición en relación con las obligaciones fiscales de “Autos C”.

⁴ Fundamento Jurídico 29º: “El segundo motivo de casación interpuesto por esta representación está articulado por infracción de ley, al amparo de lo establecido en el artículo 849,1 de la LECrim, por entender que, dado los hechos que se declaran probados en la sentencia de instancia, se estima que ésta ha infringido por aplicación indebida el artículo 349 del antiguo Código Penal y, asimismo, por inaplicación del artículo 68 del mismo código punitivo y artículo 8 regla 3ª del actual Código Penal, también por inaplicación indebida.

El recurso se fundamenta en que a juicio de la parte recurrente la conducta de D. LR que se considera como probada en la sentencia recurrida no puede ser incardinable y penada a la vez por los delitos contemplados en los artículos 432.1º y 2º del Código Penal de 1995, 528 y 529 del código Penal de 1973 y artículos 420 y 74 del actual Código penal, con el artículo 349 del Código Penal de 1973. estamos, según la parte recurrente, ante un concurso de normas que debería haber obligado a la Sala sentenciadora, en aplicación del artículo 68 del antiguo Código penal o el artículo 8º, regla 3ª del actual Código punitivo, a considerar subsumida la conducta posterior del Señor R. Consistente en no declarar a la Hacienda Pública las cantidades ilícitamente obtenidas en los delitos de malversación de caudales públicos, cohecho y estafa no condenarle, como erróneamente se ha hecho según la parte recurrente, además, como autor de cinco delitos contra la Hacienda Pública a tantas otras penas de dos años de prisión menor y multa.

Considera en síntesis, la parte recurrente que las cantidades defraudadas a Hacienda por el acusado procedían directa o indirectamente de su actividad delictiva, por lo que debió ser apreciado un concurso de leyes entre los delitos de estafa, cohecho y malversación y los delitos contra la Hacienda Pública. En concreto, estima la parte recurrente que debe ser aplicado el principio de consunción prevenido en la regla tercera del art- 8º del CP 95.

30º.- El motivo debe ser desestimado.

El artículo 8º del Código Penal de 1995 contiene una cláusula definitoria de los principios que deben ser utilizados para resolver los supuestos de conflicto de leyes o concur-

so aparente que hasta ahora se encontraban regulados de una forma muy deficiente en nuestro ordenamiento penal. El artículo octavo renuncia a definir de modo positivo el concurso aparente al concretar la aplicación de los principios que en él se contienen a aquellos supuestos en los que los hechos contemplados sean susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos del Código penal pero no estén comprendidos en los artículos 73 a 77 del mismo texto legal. Con ello adopta una conceptualización negativa que implica que la aplicación de estos principios queda excluida en los supuestos de concursos de delito prevenidos en el artículo 73 o en los de delito continuado prevenidos en el artículo 77, y obliga a diferenciar claramente el concurso de normas y el concurso de delitos, en el que también concurren varios preceptos que sin embargo no se excluyen entre sí.

La diferencia esencial radica en que en el concurso de normas el hecho es único, en su doble vertiente natural (de la realidad) y jurídica (de la valoración), pues se entiende que el hecho lesiona del mismo modo el bien jurídico que es tutelado por las normas concurrentes, por lo que el contenido de injusto y de reproche queda totalmente cubierto con la aplicación de sólo una de dichas normas penales, haciendo innecesaria la aplicación de las demás. Sin embargo, en el concurso de delitos el hecho lesiona más de un bien jurídico, cada uno de los cuales es tutelado por un precepto penal diferente, de modo que para responder al diverso contenido de injusto del hecho deben ser aplicadas las diversas normas que tutelan los diversos bienes jurídicos frente a acciones que también son diversas.

Concretamente la consunción se produce, conforme al número 3º del artículo 8º, cuando el precepto penal más amplio o complejo absorbe a los que castigan las infracciones consumidas en aquél, es decir, cuándo una norma comprenda ya en sí el supuesto de hecho de otra, por ser el de la primera más amplio o avanzar más en el desarrollo de la acción.

Estos caracteres no concurren en el supuesto enjuiciado por la sentencia de instancia, como analizaremos seguidamente, por lo que no procede apreciar la infracción legal denunciada.

31º.- En efecto, no concurre en el supuesto actual unidad de acción ni en su vertiente natural ni en su vertiente jurídica. Desde el punto de vista de la acción de los hechos que han sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se integran por una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado período temporal que no coinciden con la actividad en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, declaraciones defraudatorias que no solamente ocultan la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado sino que contienen manipulaciones que le llevan incluso a obtener devoluciones, a través de la dedicación, por ejemplo, de parte de los fondos, a la adquisición y sostenimiento de explotaciones agrícolas deficitarias que permiten el aparente resultado de una cuota tributaria negativa.

Ha de estimarse que el recurrente ha ejecutado hechos anteriores independientes, los calificados como malversación, cohecho y estafa, y separados de los posteriores consistentes en defraudar a la Hacienda Pública las cuotas tributarias correspondientes a su efectivo nivel de ingresos, procedente de una pluralidad de fuentes que incluye tanto ingresos derivados de actividades lícitas como otros derivados de modo directo o indirecto de actividades ilícitas anteriores, y ya la propia parte recurrente reconoce que en este aspecto fáctico puede objetarse a sus tesis que los aspectos integradores de los delitos de malversación, estafa y cohecho no realizaron el tipo del delito contra la Hacienda Pública, siendo hechos constituyentes de acciones fácticamente diferenciadas.

A pesar de esta opinión constante en la jurisprudencia –no sólo del Tribunal Supremo, sino también de las Audiencias Provincial y Nacional– se acaba de pronunciar una última sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2001 que viene a coincidir –aunque sin desarrollar los fundamentos– con la tesis que aquí sostenemos: *las ganancias que tienen origen directo en un delito no pueden dar lugar al mismo tiempo a un delito fiscal*. Me detendré en el análisis de esta sentencia más adelante al exponer los argumentos que apoyan esta tesis.

3. Derecho comparado

En otros ordenamientos legales se admite la tributación de actividades ilícitas porque así lo prescribe expresamente la ley.

1. El caso paradigmático es, sin lugar a dudas, el de *Estados Unidos* que tiene un pronunciamiento normativo expreso en el Income Tax Act de 1916. En 1916 se reformó el Income Tax Act de 1913 suprimiendo el término “legal” referido al origen de la renta. El Income Tax Act se refiere a “todo ingreso procedente de cualquier fuente de ingreso”⁵. Así quedan sujetas a tributación todas las rentas ilícitas, sin distinguir entre clases de ilícitos ni atender al grado de ilicitud de la actividad. Se depara el mismo trato al resca-

Desde el punto de vista jurídico, igualmente, ha de estimarse que el bien jurídico tutelado por los delitos de estafa, cohecho y malversación no coincide con el protegido por los delitos contra la Hacienda Pública. No cabe estimar, en consecuencia que las normas penales sancionadoras de los referidos delitos, incluyan de forma plena en su sanción el desvalor y reproche que el ordenamiento jurídico atribuye al fraude fiscal, especialmente en el caso actual en el que el producto de los referidos delitos se reinvertía en bienes mobiliarios e inmobiliarios generadoras de nuevas ganancias mantenidas siempre al margen de las obligaciones fiscales.

El motivo, debe ser desestimado, sin perjuicio de abundar sobre el tema al analizar los siguientes motivos de recurso que replantean desde otras perspectivas esta misma cuestión”.

⁵ Vid. SOLER ROCH, “La tributación de las actividades ilícitas”, pág. 11.

te obtenido en un secuestro que a las ganancias derivadas de ventas en el mercado negro⁶. La jurisprudencia utiliza como argumento sustancial para fundamentar la sujeción de las rentas ilícitas la exigencia en el respeto al principio de igualdad⁷.

2. Dentro del ámbito europeo habría que destacar la evolución normativa que ha tenido lugar en *Italia*, debido a las leyes antimafia. La Ley 537/1993, de 24 de diciembre, ha zanjado las ambigüedades de la jurisprudencia en esta materia, al establecer expresamente en su artículo 14.4 que la renta de los ingresos derivados de actividades ilícitas será gravable siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) que sean calificables dentro de las categorías de renta del artículo 6 del TUIR, y b) que no estén ya sometidas a secuestro o confiscación penal⁸.

3. En *Alemania* la Abgabenordnung establece en sus parágrafos 40 y 41 que a los efectos de tributación resulta irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o prohibición, si atenta contra las buenas costumbres (parágrafo 40), si el negocio jurídico queda sin efecto o si se trata de un negocio aparente, siempre y cuando las partes mantengan el resultado económico del negocio jurídico (parágrafo 41.1). En este sentido, se entiende que el parágrafo 40 sólo determina que los comportamientos contrarios a las buenas costumbres (se pretende abarcar especialmente el negocio de la prostitución) no impiden la tributación y que el parágrafo 41 lo que se pretende es evitar que quede fuera de tributación un hecho imponible por un mero defecto de forma subsanable⁹.

Se puede afirmar, por tanto, que tanto la jurisprudencia española como la de otros países comunitarios o los Estados Unidos vienen

⁶ FREELAND/LIND/STEPHAN, *Fundamentals of Federal Income Taxation. Cases and Materials*, pág. 57.

⁷ APARICIO PÉREZ, *La lucha contra el fraude fiscal en USA: los Agentes especiales*, pág. 110.

⁸ SOLER ROCH, "La tributación de las actividades ilícitas", pág. 13.

⁹ KLEIN/ORLOPP, *Abgabenordnung 1977*, § 41, pág. 93.

resolviendo la cuestión relativa a la tributación de ganancias ilícitas y delito fiscal de forma idéntica: afirmando la existencia del delito base y del delito fiscal.

A continuación examinaremos las posturas doctrinales que el debate ha suscitado.